I. MĂRCULESCU
V. PUCHIȚĂ
C. G. DEMETRESCU
G.H. CÎRLIGEL

Bazele EVIDENȚEI CONTABILE

EDITURA ȘTIINȚIFICĂ

I. MĂRCULESCU
V. PUCHIȚĂ
C. G. DEMETRESCU
GH. CÎRLIGEL

BAZELE EVIDENȚEI CONTABILE

EDITURA ȘTIINȚIFICĂ
București, 1962

CAPITOLUL I

EVIDENŢA ECONOMICĂ ŞI FORMELE EI

§ 1. Noţiuni de bază privind evidenţa economică

Ştiinţa marxist-leninistă ne învaţă că toate fenomenele sociale, inclusiv diferitele forme ale conştiinţei sociale, sînt determinate de condiţiile vieţii materiale ale societăţii şi, în primul rînd, de modul de producţie a bunurilor materiale.

Existenţa societăţii omeneşti este condiţionată de producţia bunurilor materiale care este activitatea continuă a oamenilor, în vederea modificării bunurilor naturale şi adaptării lor nevoilor omeneşti. În *procesul de producţie*, oamenii folosesc, în acest scop, *forţa de muncă* şi, cu ajutorul *uneltelor de producţie*, respectiv al *mijloacelor de muncă*, acţionează asupra *obiectelor muncii* (materii prime, materiale, combustibil etc.), obţinînd astfel produsele necesare existenţei şi dezvoltării societăţii. În acest proces, mijloacele de muncă, împreună cu obiectele muncii, formează *mijloacele de producţie*.

Consumul mijloacelor de producţie şi al forţei de muncă în exprimare bănească formează cheltuielile de producţie. Pe întreaga economie, *cheltuielile de producţie sociale* sînt alcătuite din următoarele părţi:

a) valoarea mijloacelor de producţie consumate (munca materializată);

b) valoarea produsului creat de munca pentru sine (munca vie pentru sine);

c) valoarea produsului creat pentru societate (munca vie pentru societate).

Cheltuielile de producţie ale întreprinderii reprezintă numai o parte din cheltuielile de producţie sociale, şi anume partea din cheltuielile sociale care compensează cheltuielile întreprinderii pentru mijloacele de producţie consumate şi pentru salarii şi care constituie *preţul de cost* al producţiei.

După terminarea procesului de producție, bunurile obținute sînt destinate consumului care, la rîndul său, determină reluarea procesului de producție. Reluarea continuă a procesului de producție, adică *reproducția*, poate fi de două tipuri: simplă și lărgită.

În reproducția simplă, procesul de producție este reluat pe aceeași scară, fără nici o schimbare a proporțiilor sale, iar produsele nou create înlocuiesc doar mijloacele de producție și obiectele de consum individual folosite.

În reproducția lărgită, care este o repetare a procesului de producție în proporții sporite, nu numai că se înlocuiesc bunurile materiale consumate, ci se mai produce un surplus de mijloace de producție și bunuri de consum individual.

Procesul reproducției socialiste lărgite este un proces planificat, care se desfășoară pe baza legii obiective a dezvoltării planice, proporționale a economiei naționale și potrivit cerințelor legii economice fundamentale a socialismului.

În aceste condiții este necesar ca, atît procesele economice (ca momente ale procesului reproducției socialiste lărgite) și mijloacele economice, cu ajutorul cărora se desfășoară aceste procese, cît și rezultatele activității economice să fie oglindite, urmărite și controlate sistematic și neîntrerupt, cu ajutorul *evidenței economice*.

Noțiunea de evidență economică necesită, în prealabil, precizarea noțiunii de evidență. Prin *evidență* se înțelege consemnarea (înregistrarea, oglindirea), într-o anumită ordine și pe baza unor principii stabilite, a fenomenelor social-economice care se petrec într-un anumit loc și timp, în scopul de a servi activității din cadrul diferitelor sectoare ale vieții social-economice. Ea se poate prezenta sub diferite forme, se poate ține în diferite moduri și pentru scopuri diferite, potrivit necesităților practice.

Evidența economică își îndeplinește funcțiile sale de înregistrare, de urmărire și de control al procesului reproducției socialiste lărgite, atît în ce privește fazele de desfășurare a acestui proces și măsura în care el a fost realizat în cadrul planului de stat, cît și în ce privește circuitul mijloacelor economice, toate acestea fiind exprimate, înregistrate și generalizate de evidența economică, cantitativ și valoric.

Așadar, *obiectul evidenței economice* socialiste este procesul planificat al reproducției lărgite, iar trăsăturile principale ale acestei evidențe se pot formula astfel:

Evidența economică socialistă este un sistem unitar de înregistrare, de urmărire și de control, documentat și sistematic,

în indicatori cantitativi și calitativi, a procesului reproducției socialiste lărgite și a bazei sale economice (proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producție), în cadrul întreprinderilor, organizațiilor economice, instituțiilor bugetare, pe ramuri și pe întreaga economie națională.

Evidența a existat în toate formațiunile social-economice, ca urmare a existenței producției materiale. Modul de producție al fiecărei orînduiri a determinat obiectul şi metoda evidenței economice, care trebuia să corespundă condițiilor social-economice ale orînduirii în care ea își găsea aplicația.

Astfel în comuna primitivă evidența era extrem de rudimentară. În această orînduire, oamenii au trebuit să învețe să calculeze pentru a ține socoteala uneltelor, a rezervelor etc., iar ca mijloace de reprezentare se foloseau crestăturile pe copaci, funiile înnodate etc. Despre caracterul evidenței în comuna primitivă Marx ne dă următoarele indicații, de la comunitățile indiene : „Alături de această masă, avînd toată aceeași îndeletnicire, găsim..., pe *contabil*, care poartă socotelile privitoare la agricultură, însemnînd şi înregistrînd tot ce se referă la aceasta..."[1]. În această fază, evidența nu este folosită în interesul exploatării, deoarece mijloacele de producție se găseau în proprietate obștească. Aici comunitatea reprezintă un tot unitar, iar evidența serveşte întreaga comunitate.

În orînduirea sclavagistă, evidența devine un instrument la îndemîna clasei stăpînitoare a mijloacelor de producție. Cu ajutorul evidenței se urmărea mersul schimburilor economice, care se caracterizau în principal prin schimbul de sclavi și de produse obținute prin munca acestora. În acel timp, arta de a calcula a atins un înalt nivel de dezvoltare în Egiptul antic. Acolo evidența avutului faraonilor și a templelor se ținea de către „scribi" speciali, a căror pregătire profesională se făcea în anumite şcoli conduse de preoți. Ca material de evidență erau folosite tabletele de lemn ceruite, iar mai tîrziu foile de papirus şi pergamentul.

În orînduirea feudală, în care clasa dominantă — feudalii — a intensificat şi mai mult exploatarea producătorilor iobagi, a crescut şi rolul evidenței sub aspectul folosirii ei în interesul exploatatorilor. În această perioadă, încep să se scrie şi să se tipărească primele cărți de contabilitate. Astfel, la 1463, Benedetto Cotrugli scrie prima carte de contabilitate *Della mercatura e del mercanto perfetto*, care însă nu se publică decît mult mai tîrziu, şi anume la 1573. Prima carte de contabilitate ti-

---

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Editura Politică, București, 1960, p. 375.

părită este aceea scrisă de Luca Paciolo şi publicată în 1494, sub titlul : *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, care în cartea a IX-a („Tractatus de computis et scripturis") se ocupă de calcule şi înregistrări.

Toată literatura contabilă din această epocă poartă un puternic caracter de clasă. În lucrările publicate, accentul este pus, în special, pe rolul important care începea să fie acordat negustorimii.

În capitalism, ca de altfel în toate orînduirile sociale bazate pe clase antagoniste, evidenţa constituie pentru capitalişti un instrument de ascundere şi denaturare a proporţiilor plusvalorii. În condiţiile imperialismului, evidenţa este, de asemenea, folosită într-o măsură sporită la camuflarea profiturilor ridicate de monopol.

În condiţiile modului de producţie capitalist nu este posibilă existenţa unui sistem de evidenţă economică pe întreaga economie naţională. Aceasta se datoreşte faptului că orînduirea capitalistă are la baza ei proprietatea privat-capitalistă asupra mijloacelor de producţie, din care cauză şi evidenţa economică este limitată la întreprinderi în individualitatea lor. Întreprinderile fiind izolate, evidenţa nu poate depăşi limita lor sau cel mult a trustului, concernului etc. de care aparţin.

Evidenţa capitalistă se caracterizează prin aceea că nu reflectă realitatea, este denaturată, secretă, ascunde profiturile capitaliştilor ; ea are un accentuat caracter de clasă.

Spre deosebire de evidenţa capitalistă, evidenţa economică socialistă este o evidenţă de tip nou, caracterizată prin realitatea, veracitatea şi publicitatea ei, în afară de particularitatea că ea constituie un sistem unitar de evidenţă, care porneşte de la întreprindere şi ajunge, pe calea centralizării datelor ei, pînă la evidenţa pe ramuri şi pe întreaga economie naţională.

§ 2. Importanţa şi sarcinile evidenţei economice socialiste. Condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească

În economia socialistă, în care a fost desfiinţată proprietatea privat-capitalistă şi instaurată proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producţie şi în care economia naţională se dezvoltă pe bază de plan, evidenţa economică prezintă o importanţă deosebită şi este pusă în serviciul activităţii economice, financiare şi organizatorice a întregii economii naţionale, precum şi în interesul asigurării bunăstării materiale şi culturale a întregului popor.

Importanța evidenței economice se accentuează pe măsura dezvoltării forțelor de producție și a relațiilor de producție, în fiecare fază de dezvoltare a societății omenești.

Clasicii marxism-leninismului au subliniat rolul deosebit pe care-l are evidența economică în conducerea economiei naționale și creșterea acestui rol pe măsura lărgirii producției pînă la proporții sociale.

Astfel, Marx arată că: „Contabilitatea, în calitate de control și de sintetizare ideală a procesului, devine cu atît mai necesară, cu cît procesul se efectuează mai mult pe scară socială și își pierde caracterul pur individual; ea este deci mai necesară în producția capitalistă decît în producția meșteșugărească sau țărănească fărîmițată, este mai necesară în producția în comun decît în producția capitalistă" [1].

Importanța evidenței a fost subliniată în diferite rînduri de V. I. Lenin, care precizează în această privință, „Evidență și control — iată *lucrul de căpetenie* necesar pentru «organizarea», pentru buna funcționare a societății comuniste, *în prima ei fază*" [2].

Rolul pe care-l are evidența în momentul instaurării dominației politice a proletariatului și în perioada de trecere de la capitalism la socialism îl arată Lenin astfel: „Ținerea evidenței și controlul, dacă *sînt* exercitate de către sovietele de deputați ai muncitorilor, ai soldaților și ai țăranilor, ca putere de stat supremă, sau în baza directivelor și împuternicirilor date de *această* putere — ținerea evidenței și controlul, exercitate pretutindeni, în mod general și universal — ținerea evidenței și controlul cantității de muncă și al repartiției produselor, — iată *esența* prefacerilor socialiste din clipa în care dominația politică a proletariatului este realizată și asigurată.

Ținerea evidenței și controlul, necesare pentru trecerea la socialism, pot fi numai opera maselor" [3].

Lenin a lămurit astfel, atît rolul și importanța evidenței și controlului pe care le considera, pe bună dreptate, ca fiind inseparabile, cît și sarcinile pe care această evidență trebuie să le îndeplinească pentru construirea socialismului.

Importanța evidenței economice socialiste decurge din sarcinile pe care această evidență trebuie să le îndeplinească în condițiile socialismului. Astfel, evidența economică socialistă are sarcina de a procura datele necesare *planificării economiei naționale*. Din datele sale se pot cunoaște resursele materiale

---

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. II, E.S.P.L.P., București, 1958, p. 128.
[2] V. I. Lenin, *Opere alese*, vol. II, E. F. L. P., București, 1954, p. 199.
[3] *Idem*, p. 249.

și de muncă de care dispune statul, în vederea repartizării lor, potrivit planului economic.

Evidența economică servește, de asemenea, ca instrument de oglindire, de urmărire și de control al *îndeplinirii planului de stat*. Pentru aceasta, evidența economică are sarcina de a înregistra în toate fazele lor, procesele de realizare a planului economic de stat, făcînd astfel posibilă urmărirea și controlul modului și măsurii în care a fost îndeplinit planul.

O altă sarcină a evidenței economice este de a asigura *integritatea proprietății socialiste asupra mijloacelor întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor*. Evidența economică face posibilă cunoașterea situației acestor mijloace și controlează, cu ajutorul datelor ei, utilizarea lor potrivit prevederilor planului, descoperind totodată lipsurile, sustragerile, neglijențele sau gospodărirea lor neeconomicoasă, pentru a se lua din timp măsurile necesare.

Evidența economică servește, de asemenea, ca *instrument de conducere și de control al activității întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor bugetare*, în ce privește modul de executare a dispozițiilor legale elaborate pe baza directivelor partidului și guvernului.

Ea servește și pentru *a măsura și controla consumul de muncă*, ocazionat de procesele economice ale întreprinderilor, arătînd producția materială obținută și serviciile prestate, productivitatea muncii, rezultatele întrecerii socialiste și ale metodelor înaintate de muncă folosite în întreprinderi.

O sarcină importantă a evidenței economice este de a procura datele necesare *calculării juste a prețului de cost*, făcînd posibilă *descoperirea rezervelor interne*, precum și mobilizarea lor, în vederea *reducerii prețului de cost*, prin înlăturarea cheltuielilor inutile, micșorarea la maximum a cheltuielilor, în special a celor administrative-gospodărești, înlăturarea risipei de materiale, combustibil etc.

Cu ajutorul datelor evidenței economice *se stabilesc acumulările socialiste*, sursele acestor acumulări, precum și modul cum ele au fost utilizate.

Evidența economică mai are și sarcina de a da posibilitate oamenilor muncii *să urmărească*, cu ajutorul datelor ei, *rezultatele muncii lor și măsura în care au contribuit la îndeplinirea planului de stat*.

Prin aceasta, evidența economică are *un rol mobilizator și educativ* pentru oamenii muncii, cărora li se dă posibilitatea de a cunoaște lipsurile, de a le elimina prin îmbunătățirea muncii lor, printr-o atitudine nouă, socialistă, față de muncă.

Caracterul de clasă al evidenţei economice se desprinde din scopul şi sarcinile cu totul deosebite pe care această evidenţă le are în economia socialistă faţă de acelea pe care le are în economia capitalistă. Spre deosebire de societatea capitalistă, în care evidenţa serveşte pentru apărarea intereselor clasei capitaliştilor, în economia socialistă această evidenţă are un rol important în construirea socialismului şi este pusă în serviciul oamenilor muncii, contribuind, prin folosirea datelor ei, la urmărirea şi controlul îndeplinirii planului economic de stat şi prin aceasta, la îmbunătăţirea situaţiei materiale şi culturale a oamenilor muncii.

Faţă de importanţa şi sarcinile ei multiple şi variate, evidenţa economică trebuie să îndeplinească anumite condiţii.

Astfel, această evidenţă trebuie să dispună de *un sistem de indicatori* care să fie în concordanţă cu sistemul indicatorilor de plan. Această cerinţă este impusă de necesitatea comparării datelor evidenţei cu acelea ale planului, în vederea întocmirii, urmăririi şi controlului îndeplinirii planului, precum şi în vederea folosirii datelor evidenţei pe ramuri şi pe economia naţională. Numai existenţa unor indicatori uniformi pentru evidenţă şi plan poate asigura condiţiile necesare îndeplinirii acestei sarcini.

O altă cerinţă a evidenţei economice este aceea a existenţei *unei metode unitare de calcul al indicatorilor ei*, în vederea reflectării cît mai corecte a mijloacelor economice, a proceselor economice şi a rezultatelor acestor procese, precum şi a centralizării datelor evidenţei economice pe ramuri şi pe întreaga economie.

Ca instrument de conducere şi de control, *evidenţa economică trebuie să fie clară, simplă, precisă, documentată, sistematică, neîntreruptă, ţinută la zi, şi mai ales, trebuie să fie reală.*

§ 3. Etaloanele de evidenţă

Pentru a-şi îndeplini sarcinile, evidenţa economică foloseşte exprimarea cantitativă şi valorică a mijloacelor şi proceselor economice, prin măsurarea şi evaluarea lor, după caz. Evidenţa timpului de muncă folosit în producţie, a fenomenelor economice care au loc în cadrul întreprinderilor, a circuitului mijloacelor economice, a măsurii în care ele au fost folosite în procesele economice se realizează prin măsurarea acestora cu ajutorul unor unităţi de măsură, cunoscute sub numele de *etaloane de evidenţă.*

Evidenţa economică foloseşte următoarele feluri de etaloane: etalonul natural, etalonul băneso şi etalonul muncă.

a) *Etalonul natural*

Acest etalon serveşte pentru măsurarea şi exprimarea mijloacelor economice în unităţi de măsură specifice proprietăţilor fizice ale obiectelor respective. Astfel, potrivit acestor proprietăţi, se măsoară : lungimea, suprafaţa, volumul, capacitatea, greutatea, numărul obiectelor, utilizîndu-se pentru aceasta unităţile de măsură cunoscute (metrul, metrul pătrat, metrul cub, litrul, kilogramul, bucata, perechea, duzina etc).

Etalonul natural *exprimă şi determină mărimea obiectului măsurat numai cantitativ, nu şi felul obiectului.* Pentru aceasta este necesar ca, alături de exprimarea cantitativă în etalon natural, să se indice şi felul obiectului măsurat (de exemplu, alături de exprimarea cantitativă de 50 de metri este necesar a se arăta că este vorba de 50 de metri de stofă sau de mătase etc.).

În afară de această particularitate, etalonul natural se mai caracterizează şi prin aceea că în acest etalon *se pot exprima nu mai bunuri omogene* (de exemplu 80 m mătase, 5 l spirt, 2 kg cuie etc.).

Ca urmare a acestei particularităţi, etalonul natural nu poate fi folosit pentru totalizare sau generalizare, decît în cazul cînd este vorba de bunuri de acelaşi fel (de exemplu nu se pot aduna kilogramele de cărbuni cu kilogramele de zahăr sau de făină). Din această cauză necesităţile de ordin tehnic, în afară de cele economice, au impus ca, pentru reprezentarea şi totalizarea obiectelor cu cele mai variate proprietăţi, să se folosească etalonul bănesc.

Etalonul natural serveşte ca instrument de control cantitativ, atît al îndeplinirii planului pe elemente omogene, cît şi al integrităţii proprietăţii socialiste asupra mijloacelor de producţie. De asemenea, el mai serveşte ca instrument de control cantitativ al materialelor consumate, al producţiei fabricate etc.

b) *Etalonul bănesc*

Dată fiind existenţa în economia socialistă a producţiei de mărfuri şi a acţiunii legii valorii care determină necesitatea banilor, statul socialist trebuie să folosească, pe lîngă evidenţa în expresie naturală, şi evidenţa în expresie valorică — în bani — ca mijloc de control al cantităţii de muncă cheltuită.

Cu ajutorul etalonului bănesc se face măsurarea mijloacelor şi proceselor economice sub aspect valoric, folosind în acest scop unităţile monetare.

De asemenea, în etalon bănesc se poate face generalizarea fenomenelor economice, oricît de variate ar fi ele, se determină salariile muncitorilor, funcționarilor și o parte din veniturile colectiviștilor, se ține evidența cheltuielilor de producție și a rezultatelor activității economice a întreprinderilor. În sfîrșit, etalonul bănesc mai servește și la stabilirea prețurilor unice pentru mărfurile de aceeași calitate și sortiment.

Nu trebuie omisă funcția importantă pe care o îndeplinește etalonul bănesc în efectuarea controlului prin leu asupra activității productive a întregii economii naționale.

c) *Etalonul muncă*

Măsurarea volumului de muncă folosită în producție se face cu ajutorul unui etalon special numit etalonul muncă. Prin acest etalon se exprimă cantitatea de muncă (ore-muncă, zile-muncă) cheltuită pentru producerea unor bunuri.

Pe baza etalonului muncă se face măsurarea, calcularea și controlul timpului de muncă folosit în producție de către muncitori în vederea stabilirii retribuirii lor. Cu ajutorul acestui etalon și al etalonului natural se calculează productivitatea muncii, precum și normele tehnice de producție, în raport cu care se face salarizarea în acord.

În a doua fază a societății comuniste, etalonul bănesc va dispărea, o dată cu producția de mărfuri, iar pentru măsurarea și evidența timpului de muncă, se vor folosi etalonul muncă și etalonul natural.

§ 4. Formele evidenței economice

În evidența economică socialistă se reflectă toată activitatea economică a statului socialist. După cum s-a arătat, ea oglindește, urmărește și controlează întregul proces planificat al reproducției socialiste lărgite. Cuprinderea de către evidența economică a tuturor laturilor vieții economice și sarcina pe care o are de a servi, prin datele ei, la alcătuirea planului economiei naționale, caracterul și modul cum se obțin și se prelucrează aceste date au determinat, pe de o parte, diferențierea evidenței economice în mai multe forme, și, pe de altă parte, cuprinderea acestor forme într-un sistem unitar, în cadrul economiei naționale.

Formele sub care se concretizează evidența economică în socialism sînt evidența tehnic-operativă, evidența contabilă și evidența statistică. Ele se află în raporturi de interdependență,

determinate de unitatea obiectului lor şi de sarcinile comune pe care le au.

Deosebirea dintre aceste trei forme constă în metoda proprie de constatare, de calcul şi de prezentare a datelor, folosită de fiecare din ele, precum şi în aspectul sub care sînt oglindite, urmărite şi controlate fenomenele şi mijloacele economice.

a) *Evidenţa tehnic-operativă*

Cu ajutorul acestei evidenţe se înregistrează, se urmăreşte şi se controlează existenţa şi mişcarea mijloacelor economice în momentul şi la locul în care se produce această mişcare, folosind, fie etalonul natural, fie etalonul bănesc, fie etalonul muncă, potrivit naturii obiectului pentru care se ţine această evidenţă. Evidenţa tehnic-operativă foloseşte uneori şi mijloace tehnice de măsurare şi înregistrare automată, cum sînt de exemplu contoarele de apă, de energie electrică, de gaze etc.

Spre deosebire de obiectul evidenţei economice, care cuprinde toate laturile procesului reproducţiei socialiste lărgite, obiectul evidenţei tehnic-operative nu cuprinde decît anumite laturi ale acestui proces. Astfel, evidenţa tehnic-operativă înregistrează, urmăreşte şi controlează aprovizionările cu materiale pe categorii de furnizori, pe termene de plată, pe feluri de materiale; de asemenea, ea înregistrează consumurile de materii prime în industrie sau de seminţe şi materiale de plantat în agricultură, pe feluri de lucrări agricole, pe feluri şi pe unităţi de produse etc. Sub acest aspect, evidenţa tehnic-operativă se deosebeşte esenţial de celelalte forme ale evidenţei economice. Cu ajutorul datelor ei, evidenţa tehnic-operativă nu generalizează întreaga activitate economică a întreprinderilor, ci numai anumite fapte sau procese economice în parte.

În această evidenţă se înscriu atît datele prevăzute în plan, cît şi cele ce privesc realizarea planului. Prin compararea acestor date se poate controla mersul şi măsura în care a fost îndeplinit planul. De exemplu, în gospodăriile agricole de stat, evidenţa tehnic-operativă prezintă o importanţă deosebită, sarcina ei fiind, în special, aceea de a urmări îndeplinirea planului de cheltuieli defalcat pe lucrări agricole.

Sub acest aspect, evidenţa tehnic-operativă are o strînsă legătură cu planificarea, cu evidenţa contabilă şi cu evidenţa statistică.

Evidenţa tehnic-operativă este astfel organizată, încît ea completează evidenţa contabilă sau furnizează atît acestei evidenţe, cît şi celei statistice, datele de care ele au nevoie.

b) *Evidența statistică*

Această formă de evidență este folosită pentru înregistrarea, după criterii unitare, a fenomenelor social-economice de masă și pentru totalizarea datelor rezultate din aceste înregistrări, în vederea obținerii de indicatori generalizatori care caracterizează fenomenele respective în ansamblul lor, pe întreaga economie națională. Ea studiază producția socială (proporțiile, repartiția pe regiuni, productivitatea muncii etc.), forțele de producție (mașinile, efectivul forței de muncă, calificarea ei) și relațiile sociale.

Evidența statistică folosește în înregistrările ei, fie etalonul natural, fie etalonul bănesc, fie etalonul muncă, separat, paralel sau toate la un loc.

Ea își procură datele necesare prin mijloace proprii sau le preia de la evidența contabilă și tehnic-operativă. Aceste date sînt apoi prelucrate, prin procedeele sale proprii, în vederea caracterizării fenomenului sau procesului economic studiat.

Evidența statistică nu se limitează însă numai la totalizarea și generalizarea datelor procurate de celelalte două forme de evidență, ci merge mai departe, și anume: confruntă și compară datele de care dispune, sintetizează aceste date pentru a obține elemente noi din care se trag concluzii privind legăturile, interdependența fenomenelor studiate, modul lor de manifestare și tendințele lor de dezvoltare.

Principiile și metoda evidenței statistice sînt studiate și elaborate de știința statistică. La baza elaborării metodei statisticii stau: metoda dialectică marxistă și economia politică socialistă.

În Republica Populară Romînă, evidența statistică este organizată și condusă unitar de către Direcția Centrală de Statistică (D.C.S.) de pe lîngă Consiliul de Miniștri, care are, între altele, sarcina coordonării tuturor formelor de evidență pentru a asigura astfel unitatea sistemului de evidență pe întreaga economie națională.

De aceea este necesar ca în organizarea evidenței tehnic-operative și a celei contabile să se țină seama de cerințele statisticii de stat.

c) *Evidența contabilă*

Evidența contabilă este un sistem de evidență bazat pe principii științific elaborate, cu ajutorul căruia se înregistrează, se urmăresc și se controlează numai acele laturi ale reproducției lărgite, care pot fi exprimate în bani. Această formă de evi-

denţă are metoda sa proprie de înregistrare. Ea îşi găseşte aplicaţia în cadrul întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor bugetare, iar prin centralizarea datelor ei, pe ramuri şi pe întreaga economie naţională.

Sarcinile evidenţei contabile

Ca formă a evidenţei economice, evidenţa contabilă are, între altele, sarcina de a înregistra, de a urmări şi controla modul şi măsura în care a fost *îndeplinit planul de stat* ; de a asigura, cu ajutorul datelor ei, *integritatea proprietăţii socialiste* asupra mijloacelor puse de către stat la dispoziţia întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor bugetare ; de a contribui la *întărirea gospodăririi socialiste* pe întreprinderi şi în interiorul lor, de a furniza datele necesare *descoperirii rezervelor interne* ale întreprinderilor socialiste, deschizînd calea pentru *mobilizarea acestor rezerve* şi creînd prin aceasta condiţiile pentru *reducerea preţului de cost* şi *sporirea rentabilităţii* ; de a procura datele necesare *calculării juste a preţului de cost* şi *stabilirii cu exactitate a rezultatelor* obţinute de întreprinderi.

În acest scop, evidenţa contabilă are sarcina să controleze sistematic şi neîntrerupt existenţa şi mişcarea mijloacelor economice, precum şi activitatea economică a întreprinderilor. Cu ajutorul datelor ei, evidenţa contabilă serveşte la descoperirea cazurilor de folosire neeconomicoasă a mijloacelor materiale şi băneşti, a pierderilor cauzate de neglijenţe, sustrageri şi furturi, fapt pentru care ea este socotită un instrument de luptă al societăţii socialiste împotriva lipsei de spirit gospodăresc, a neglijenţelor, delapidărilor etc.

Reflectînd îndeplinirea planului şi situaţia economică a întreprinderilor şi, pe cale de centralizare, situaţia economică pe ramuri şi pe întreaga economie, evidenţa contabilă, ca formă a evidenţei economice, contribuie şi la realizarea acţiunilor economice şi politice iniţiate de partid şi guvern pentru dezvoltarea continuă a economiei naţionale.

Toate aceste sarcini decurg din rolul pe care evidenţa contabilă îl are în cadrul sistemului unitar de evidenţă al economiei naţionale şi în aplicarea şi consolidarea gospodăririi socialiste pe întreprindere şi în interiorul ei.

Condiţiile cerute evidenţei contabile

Pentru a răspunde sarcinilor ce-i stau în faţă, evidenţa contabilă trebuie să îndeplinească anumite condiţii, printre care se pot menţiona, fiind mai importante, următoarele :

Ca formă a sistemului unitar de evidență a economiei naționale, evidența contabilă trebuie să asigure o *uniformitate* în *metodologia* stabilirii indicatorilor ei, pentru a răspunde astfel cerințelor de oglindire, de urmărire și de control al îndeplinirii planului de stat, precum și cerințelor de centralizare ale statisticii de stat.

În același scop, evidența contabilă trebuie să fie organizată pe *principii unitare*, aplicabile tuturor întreprinderilor, organizațiilor economice de stat și cooperatiste, precum și instituțiilor bugetare.

Pentru a fi operativă, adică pentru a avea un rol activ, evidența contabilă trebuie să fie *rațional organizată*, să fie *simplă, clară, precisă, completă, ținută la zi și să nu fie costisitoare.*

În aceste condiții, evidența contabilă poate fi socotită ca un instrument prețios și activ, ca o călăuză operativă în conducerea întreprinderii, ținînd seama de caracterul ei de mijloc de cunoaștere a întregii economii a întreprinderilor.

Particularitățile evidenței contabile

Deși evidența contabilă urmărește același obiectiv ca și celelalte forme ale evidenței economice, totuși ea se diferențiază de aceste forme prin metoda sa proprie de cercetare, de calcul și de prezentare a datelor ei, precum și prin alte particularități.

Astfel, pentru îndeplinirea funcțiilor sale de oglindire, de urmărire și de control, evidența contabilă se servește de *etalonul bănesc* și numai ca o completare folosește, alături de etalonul bănesc, și etalonul natural. Din această cauză, evidența contabilă se caracterizează prin aceea că este socotită ca o *evidență valorică.*

Funcțiile evidenței contabile sînt sprijinite *pe documente*, deoarece nici o înregistrare nu este posibilă fără să fie justificată printr-un document.

În sfîrșit, evidența contabilă folosește *o metodă proprie de cercetare, de calcul și de prezentare a indicatorilor ei.*

Felurile evidenței contabile

După locul în care-și găsește aplicația și ținînd seama și de rolul pe care-l are evidența contabilă în cadrul întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor bugetare, ca și în cadrul economiei naționale, se disting două feluri de evidență contabilă, și anume: evidență contabilă curentă și evidență contabilă centralizatoare.

a) **Evidența contabilă curentă**, denumită uneori și *evidența contabilă primară*, pentru faptul că datele ei apar înscrise pentru prima oară în evidența contabilă ținută în cadrul întreprinderii, este aceea care înregistrează zi de zi existența, mișcarea și transformarea mijloacelor economice ale unei întreprinderi, precum și rezultatele activității ei.

Această evidență se poate organiza, la rîndul ei, sub formă centralizată sau necentralizată, potrivit structurii întreprinderii respective.

— *Evidența contabilă curentă centralizată* este aceea în care toate lucrările de evidență contabilă sînt concentrate la serviciul de evidență contabilă al întreprinderii.

— *Evidența contabilă curentă descentralizată* este aceea în care o parte din lucrările de evidență contabilă sînt transferate, spre executare, secțiilor de producție ale întreprinderilor. Astfel, în întreprinderile industriale, o parte din lucrările de evidență contabilă sînt transferate în secțiile de producție, iar în gospodăriile agricole de stat, ele sînt transferate, spre executare, secțiilor și fermelor, serviciul evidenței contabile rezervîndu-și numai anumite lucrări. Această formă de evidență se folosește de asemenea într-o largă măsură și de întreprinderile comerțului de stat, de întreprinderile de construcții etc.

Superioritatea evidenței contabile curente descentralizate față de prima formă constă în caracterul ei operativ, datorită organizării ei chiar la locul unde se execută operațiile, așa că înregistrarea se face, de regulă, imediat sau la foarte scurt timp după efectuarea operației respective. În acest mod se înlătură întîrzierile în înregistrări, se simplifică și se controlează cu mai multă ușurință activitatea și rezultatele secțiilor operative ale întreprinderii. O parte din deficiențele evidenței contabile curente centralizate s-au înlăturat însă prin introducerea mecanizării în efectuarea lucrărilor de evidență contabilă.

b) **Evidența contabilă centralizatoare** este aceea care rezultă din însumarea indicatorilor evidenței contabile curente a tuturor întreprinderilor din cadrul unei ramuri de activitate economică, spre a se obține indicatori centralizați pe fiecare din aceste ramuri, pentru ca apoi să se ajungă, tot pe calea centralizării, la indicatori sintetizați pe întreaga economie națională.

Centralizarea este, astfel, o operație contabilă, ținînd seama de faptul că:

— evidența contabilă curentă constituie unica sursă de la care evidența contabilă centralizatoare își procură datele de care are nevoie pentru efectuarea lucrărilor de centralizare pe ramuri și pe întreaga economie națională;

— împărţirea formelor de organizare a evidenţei contabile în evidenţa contabilă curentă şi evidenţa contabilă centralizatoare corespunde înseşi necesităţilor pentru care există această disciplină şi care-şi îndeplineşte funcţiile de oglindire, de urmărire şi de control în ce priveşte planul de stat pe elementele lui constitutive, ca şi în totalitatea lui.

Cu alte cuvinte, necesităţile economiei naţionale din societatea socialistă determină şi organizarea, şi funcţionarea evidenţei contabile.

Potrivit particularităţilor diferitelor ramuri de activitate economică în care se încadrează întreprinderile care aplică principiile metodologice şi organizatorice ale evidenţei contabile, această disciplină cercetează problemele speciale corespunzătoare deosebirilor organizatorice şi de conţinut ale ramurilor, concretizînd şi adaptînd principiile sale acestor particularităţi.

Studiul teoretic şi tehnic al acestor probleme se face în lucrări separate de evidenţă contabilă pentru : industrie, agricultură (G.A.S., S.M.T., G.A.C.), comerţ (de stat şi cooperatist), transporturi, construcţii, bănci, instituţii bugetare etc.

Teoria evidenţei contabile socialiste

Principiile şi metoda evidenţei contabile sînt stabilite de teoria evidenţei contabile.

Aplicarea principiilor teoriei evidenţei contabile, concretizate în datele contabile, se încadrează printre formele sistemului de evidenţă economică sub denumirea de *evidenţă contabilă*, aşa cum de altfel se încadrează şi datele statistice printre formele aceluiaşi sistem de evidenţă sub denumirea de *evidenţă statistică*.

Teoria evidenţei contabile, ca şi statistica, îşi elaborează principiile de organizare şi metodologia pe baze ştiinţifice, potrivit condiţiilor economice ale orînduirii sociale în care-şi găseşte aplicaţia, are obiect şi metodă proprie de cercetare, de calcul şi de prezentare a datelor. Prin conţinutul ei, teoria evidenţei contabile se încadrează în categoria ştiinţelor economice cu caracter concret.

Ea stabileşte că evidenţa contabilă îndeplineşte două funcţii principale, şi anume : *o funcţie de înregistrare* (de oglindire) şi *o funcţie de control*.

Cu ajutorul primei funcţii se poate stabili, la un moment dat, care este situaţia unui mijloc economic, faza unui proces economic, sau situaţia economică şi financiară a unei întreprinderi.

Cea de-a doua funcție constă în aceea că, prin datele contabile, se urmărește și se controlează îndeplinirea planului de producție al fiecărei unități economice în parte și al tuturor unităților din întreaga economie națională; prin aceste date se controlează folosirea conform planului a mijloacelor economice puse la dispoziția acestor unități; se controlează aplicarea strictă a normelor de consum, a normelor tehnice privind timpul de lucru, a normelor de păstrare a integrității avutului obștesc.

Funcția de control este atît de legată de evidența contabilă, încît a ține evidență înseamnă a exercita totodată și un control. De altfel, această legătură a fost subliniată în repetate rînduri de clasicii marxism-leninismului, așa cum s-a arătat mai înainte. În aceste condiții, evidența contabilă are sarcina de a controla toate sectoarele de activitate ale întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor bugetare.

Evidența contabilă îndeplinește, de asemenea, și funcția *de instrument important de cunoaștere*.

Folosind anumite *mijloace proprii*, cum sînt de exemplu conturile, situațiile contabile, bilanțurile și dările de seamă, evidența contabilă procură datele cu ajutorul cărora *se pot cunoaște* aproape toate amănuntele din activitatea întreprinderilor, rezultatele acestei activități, precum și situația economică a întreprinderii în totalitatea ei, întrucît această disciplină dispune de toate mijloacele necesare care-i dau posibilitatea de a reconstitui, sub cele mai variate aspecte și într-un tot unitar, elementele organismului pe care-l servește. De exemplu ea dă informații asupra volumului și valorii producției fabricate, asupra structurii prețului de cost, a rentabilității, a productivității muncii etc.

În afara caracterului ei de instrument de cunoaștere, evidența contabilă are și o *proprietate informativă*, care servește pentru documentarea multor alte discipline economice și sociale. Cu ajutorul datelor ei, evidența contabilă informează organele de conducere ale întreprinderii și organele ierarhice de îndrumare și de control asupra modului cum au fost utilizate mijloacele de producție ce i-au fost puse la dispoziție de către stat, modul cum și-a îndeplinit planul de producție și celelalte sarcini, în general, modul cum și-a desfășurat activitatea și rezultatele activității.

Aceste date sînt prezentate organelor superioare, sub formă generalizată, în bilanțuri și în dări de seamă contabile.

Pe baza calculelor preliminare, sprijinite pe datele contabile, evidența contabilă devine și un *mijloc de prevedere*, servind

ca o călăuză în conducerea întreprinderilor şi fiind socotită ca busola întreprinderii.

Pentru exprimarea cît mai justă a rezultatelor cercetărilor sale, evidenţa contabilă foloseşte un *raţionament specific*, o *terminologie şi noţiuni proprii*, pe care le-a creat şi îmbogăţit în decursul existenţei sale.

Sprijinindu-se pe materialismul dialectic, teoria evidenţei contabile, ca disciplină ştiinţifică, *generalizează* şi *sintetizează* întreaga experienţă a muncii practice contabile, *elaborează principiile generale ştiinţifice-metodologice de organizare şi de funcţionare a evidenţei contabile.*

Prin verificarea acestor principii cu realităţile din viaţa practică, aceste principii pot fi confirmate sau infirmate, deci se poate stabili dacă teoria este sau nu justă. De aici rezultă şi *legătura inseparabilă dintre teorie şi practică*, teoria fiind generalizarea practicii, iar practica izvorul cunoaşterii, care stabileşte problemele pe care trebuie să le studieze teoria.

Astfel, teoria evidenţei contabile are sarcina să studieze, între altele, următoarele probleme :

— lămurirea noţiunii de evidenţă economică, specifică economiei socialiste şi caracterizată ca sistem unitar de evidenţă a întregii economii naţionale, necesară conducerii, planificării şi analizei procesului reproducţiei socialiste lărgite ;

— cunoaşterea şi precizarea obiectului şi metodei evidenţei contabile ;

— precizarea relaţiilor teoriei evidenţei contabile cu celelalte ştiinţe, în special cu materialismul dialectic, materialismul istoric şi cu economia politică, deoarece pe baza metodei dialectice marxiste se construieşte metoda evidenţei contabile, iar economia politică a socialismului constituie baza teoretică a principiilor fundamentale ale evidenţei contabile socialiste ;

— elaborarea tehnicii de aplicare în practică a principiilor stabilite de teoria evidenţei contabile şi justa folosire a mijloacelor curente de lucru de care dispune această disciplină ;

— elaborarea principiilor de organizare şi de funcţionare a evidenţei contabile, pentru a răspunde cerinţelor planului de stat şi statisticii de stat.

Metodologic, munca practică de evidenţă contabilă este îndrumată de Ministerul Finanţelor prin Direcţia raţionalizării şi evidenţei contabile.

În economia socialistă, evidenţa contabilă este o evidenţă de stat, ţinînd seama de conducerea metodologică, pregătirea cadrelor şi calitatea de aparat de stat a personalului folosit în munca de evidenţă şi de control.

Legăturile teoriei evidenței contabile cu celelalte științe și discipline

În calitatea sa de disciplină economică concretă, teoria evidenței contabile se află în strînse relații cu diferite alte discipline științifice, relații determinate de obiectul și metoda evidenței contabile, de caracterul ei ca parte componentă a sistemului de evidență economică, precum și de factorii care condiționează organizarea evidenței contabile.

Astfel, teoria evidenței contabile are strînse relații cu *materialismul dialectic*, deoarece dialectica marxistă stabilește pentru toate științele, și deci și pentru teoria evidenței contabile principiile călăuzitoare în elaborarea principiilor ei speciale, arătînd totodată și felul în care trebuie să fie puse problemele, precum și modul cum ele trebuie să fie studiate în vederea rezolvării lor. De aceea metoda evidenței contabile ține în totul seama de metoda dialectică marxistă.

Teoria evidenței contabile are de asemenea o strînsă legătură cu *economia politică* a socialismului.

Obiectul evidenței contabile îl formează starea și mișcarea mijloacelor economice aflate în proprietate socialistă și transformarea lor, toate acestea ca urmare a proceselor de producție, de repartiție, de circulație și de consumație, precum și rezultatele acestor mișcări și transformări, oglindite, urmărite și controlate în cadrul întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor bugetare, iar pe cale de centralizare, pe ramuri și pe întreaga economie națională. Toate acestea formează în același timp probleme concrete de care se ocupă și economia politică. Pentru aceste considerente, teoria evidenței contabile este o disciplină economică concretă.

Cu *planificarea economiei naționale* teoria evidenței contabile este strîns legată, deoarece datele contabile servesc, pe de o parte, la întocmirea planului de stat, iar pe de alta, la oglindirea, urmărirea și controlul modului și măsurii în care el a fost îndeplinit, folosind pentru aceasta instrumentele curente de lucru ale evidenței contabile: conturile, situațiile contabile, bilanțurile etc.

Socialismul impune ținerea unei evidențe riguroase și o planificare justă a producției. De aceea existența evidenței și a planificării sînt interdependente și se condiționează reciproc.

Cu *statistica* teoria evidenței contabile are de asemenea relații foarte strînse, fiind aproape inseparabilă de aceasta, deoarece evidența contabilă este sursa cea mai importantă de procurare a datelor necesare evidenței statistice, din care cauză, teoria evidenței contabile trebuie să țină seama, în elaborarea

principiilor sale organizatorice şi tehnice, de cerinţele statisticii de stat.

Cu *analiza activităţii economice a întreprinderilor* teoria evidenţei contabile se află în raporturi strînse, aceasta continuînd şi completînd munca contabilă. De altfel, datele contabile, în urma sintetizării, prelucrării şi studierii lor, permit conducătorilor întreprinderilor să aprecieze rezultatele activităţii economice a întreprinderilor. Evidenţa contabilă devine, în felul acesta, un instrument de cunoaştere, deci de analiză a economiei întreprinderilor.

Acesta a fost motivul pentru care V. I. Lenin a arătat că: „Un economist priceput, în loc să emită teze lipsite de conţinut, se va aşeza să studieze faptele, cifrele, datele, va analiza propria noastră experienţă practică şi va spune: în cutare loc este o greşeală, ea trebuie îndreptată în cutare fel. Un administrator priceput, pe baza unei asemenea studieri, va propune sau va efectua el singur transferarea unor persoane, schimbarea modului de contabilizare, reorganizarea aparatului etc.”[1].

Cu *studiul controlului activităţii economice a întreprinderilor* teoria evidenţei contabile este atît de strîns legată încît aproape că nu este posibilă organizarea şi nici activitatea practică de revizie şi control economic-financiar, fără existenţa evidenţei contabile care procură datele contabile, adică tocmai materialul care stă la baza muncii de revizie şi de control.

Atît studiul analizei activităţii economice a întreprinderilor, cît şi studiul controlului acestei activităţi sînt considerate ca discipline care folosesc într-o mare măsură în cercetările lor datele evidenţei contabile.

Cu *ştiinţele juridico-administrative* teoria evidenţei contabile se află în raporturi directe, deoarece evidenţa contabilă oglindeşte, cu ajutorul conturilor şi a celorlalte instrumente curente de lucru, raporturile juridice din care derivă drepturile şi obligaţiile reciproce ale întreprinderilor, precum şi raporturile dintre întreprinderi şi stat, ca urmare a dispoziţiilor legale. Cu ajutorul datelor contabile se pot cunoaşte: modul cum este respectată disciplina contractuală de către întreprinderi, consecinţele, respectiv răspunderea materială a întreprinderilor în cazul nerespectării angajamentelor contractuale, precum şi modul cum este respectată, în general, disciplina de stat (financiară, de plan etc.).

Ca urmare a acestei legături, evidenţa contabilă prezintă o importanţă deosebită şi pentru munca organelor judecăto-

---

[1] V. I. Lenin, *Opere*, vol. 32, E.S.P.L.P., Bucureşti, 1956, p. 130.

reşti şi ale procuraturii, deoarece datele ei, prin expertiza contabilă judiciară, constituie un izvor preţios de documentare şi clarificare a elementelor penale pe care aceste organe sînt chemate să le cerceteze şi să le soluţioneze.

Cu *matematicile* teoria evidenţei contabile are de asemenea relaţii strînse, deoarece foloseşte, în tehnica aplicaţiilor ei, operaţiile şi semnele matematice. Cu ajutorul lor se efectuează calculele privind: dobînda, schimbul în comerţul internaţional, calculul preţului de cost, al amortizărilor etc. Rezultatele acestor calcule se oglindesc apoi în evidenţa contabilă.

Datorită relaţiilor atît de strînse cu matematica, în trecut evidenţa contabilă a fost socotită multă vreme ca fiind o ramură a ştiinţelor matematice. Chiar şi primul autor de evidenţă contabilă a fost un matematician, care a încadrat studiul evidenţei contabile într-o lucrare de matematică (lucrarea lui Luca Paciolo, despre care s-a amintit mai înainte, cuprindea probleme de socoteli şi de înregistrări, adică de evidenţă contabilă).

Sub aceeaşi influenţă s-a aflat apoi o mare parte din literatura contabilă franceză (Eugène Léautey et Guilbault în *La science des comptes*, 1899), literatura contabilă germană (cu autorii Kurzbauer, Augspurg, Johann Fr. Schär etc.) şi literatura contabilă din ţara noastră.

Cu *ştiinţele tehnice* teoria evidenţei contabile se află, de asemenea, în relaţii directe, deoarece evidenţa contabilă înregistrează fazele proceselor tehnologice ale producţiei industriale şi rezultatele ei, ale culturii plantelor şi creşterii animalelor în agricultură, pentru toate acestea contabilul trebuind să posede neapărat un minimum de cunoştinţe tehnice în specialitatea întreprinderii în cadrul căreia organizează şi ţine evidenţa contabilă.

Superioritatea evidenţei contabile socialiste faţă de cea capitalistă

Superioritatea evidenţei contabile socialiste faţă de cea capitalistă derivă din superioritatea sistemului economic socialist faţă de cel capitalist. Conducerea planificată a economiei socialiste a creat condiţiile *existenţei unui sistem unitar de evidenţă atotcuprinzătoare*, ceea ce nu este posibil în capitalism, din cauza proprietăţii privat-capitaliste asupra mijloacelor de producţie. În socialism, evidenţa contabilă este organizată pe baza unor *principii metodologice unitare* pe fiecare ramură de

activitate economică şi pe întreaga economie naţională, ceea ce este exclus în capitalism, unde, din cauza proprietăţii capitaliste, fiecare întreprinzător capitalist îşi ţine o contabilitate proprie, corespunzătoare intereselor sale.

Evidenţa contabilă socialistă s-a dezvoltat şi s-a perfecţionat neîncetat, îmbogăţindu-se cu forme de lucru noi şi cu procedee avansate. Astfel, în urma Marii Revoluţii Socialiste din Octombrie, evidenţa contabilă s-a ridicat pe o treaptă superioară, creîndu-se posibilităţi mai largi pentru înţelegerea problemelor cuprinse în obiectul ei de cercetare. Aceasta a făcut ca ea să părăsească cadrul fărîmiţat din orînduirea capitalistă şi să îmbrace o formă nouă, forma socialistă, iar anumite teze ale ei să fie înlocuite cu altele noi.

Astăzi, evidenţa contabilă socialistă se bazează pe *un sistem armonios* de evidenţă, fiind superioară celei capitaliste în ce priveşte aspectul metodologic şi tehnic-organizatoric. La baza evidenţei contabile socialiste stau : *un plan unic de conturi pentru fiecare ramură de activitate economică, o nomenclatură unitară a posturilor din bilanţ, o documentaţie contabilă normată etc.*, toate acestea imposibil de realizat în orînduirea capitalistă.

Spre deosebire de evidenţa contabilă capitalistă, care nu poate fi reală, întrucît, în acest caz, ea ar constitui un puternic act de acuzare împotriva exploatatorilor, în socialism evidenţa contabilă este reală, nu are nimic de ascuns, este accesibilă maselor largi ale oamenilor muncii care o pot folosi în interesul lor şi o pot înţelege pentru a cunoaşte măsura în care ei au contribuit la îndeplinirea planului.

Evidenţa contabilă capitalistă este astfel organizată încît ea este folosită ca instrument de camuflare a mijloacelor practicate de patronii capitalişti pentru asuprirea şi exploatarea clasei muncitoare. În sfîrşit, cu ajutorul ei, capitaliştii au posibilitatea să ascundă rezultatele muncii salariaţilor lor, să ascundă adevăratul preţ al mărfurilor, pentru a justifica preţurile exagerate pe care le pretind consumatorilor, respectiv oamenilor muncii.

În socialism însă evidenţa contabilă este un mijloc de cunoaştere a realităţii reflectînd, prin datele ei, construirea bazei tehnice-materiale a socialismului; ea are un caracter ştiinţific şi este pusă în slujba întregului popor. Evidenţa contabilă socialistă este un instrument de luptă pentru îndeplinirea planului, pentru sporirea avuţiei naţionale, îndeplinind în acest mod una dintre funcţiile importante ale conducerii planificate a economiei naţionale.

CAPITOLUL II

OBIECTUL EVIDENȚEI CONTABILE IN SOCIALISM

§ 1. Noțiuni generale privind obiectul evidenței contabile

Definirea și fundamentarea justă a obiectului evidenței contabile în socialism constituie, pentru bazele teoretice ale acestei discipline, nu numai punctul de plecare în munca de cercetare științifică din acest domeniu, ci și problema determinării poziției pe care trebuie să o ocupe teoria evidenței contabile în cadrul sistemului celorlalte științe. Cu alte cuvinte, precizarea obiectului evidenței contabile înseamnă, de fapt, justificarea dreptului ei la o existență independentă. Deși rezolvarea acestei probleme constituie o sarcină a teoriei evidenței contabile, ca disciplină științifică, problema în sine prezintă o importanță tot atît de mare și pentru evidența contabilă a ramurilor economiei naționale, ca și pentru munca practică de evidență.

Se poate spune că succesul muncii de evidență în instituții, întreprinderi și organizații economice depinde într-o mare măsură de cunoașterea precisă a obiectului evidenței contabile și a metodei sale de lucru, care deschid, în același timp, calea pentru cercetările științifice în vederea perfecționării și ridicării evidenței contabile pe o treaptă superioară pentru a corespunde rolului pe care trebuie să-l aibă în construirea socialismului. Fără cunoașterea temeinică a obiectului și a metodei evidenței contabile, nu se poate înțelege sensul just și însemnătatea procedeelor folosite de metoda acestei discipline și nu se pot preciza nici sarcinile evidenței contabile în munca practică din întreprinderi.

Dată fiind importanța cunoașterii obiectului evidenței contabile, această problemă a format în literatura de specialitate, sovietică și romînă, o preocupare permanentă a personalului științific care activează în acest sector.

După cum se știe, evidența a existat în toate orînduirile sociale, iar obiectul ei a fost procesul reproducției. În decursul diferitelor orînduiri social-economice, conținutul economic al reproducției s-a schimbat o dată cu schimbarea modului de producție al fiecărei orînduiri sociale.

Astfel, în comuna primitivă obiectul evidenței l-a constituit procesul reproducției simple bazat pe proprietatea în comun asupra mijloacelor de producție și bunurilor de consum.

În celelalte orînduiri precapitaliste și în cea capitalistă, obiectul evidenței contabile îl formează reproducția lărgită bazată pe exploatare și pe proprietatea privată asupra mijloacelor de producție.

Prima definiție a obiectului evidenței contabile a fost dată în anul 1494 (cînd a apărut și denumirea de „contabilitate") de matematicianul Luca Paciolo în lucrarea sa amintită în capitolul precedent și în care se arată că obiectul contabilității îl constituie „tot ceea ce, după părerea negustorului, îi aparține pe lume, precum și toate afacerile mari și mărunte, în ordinea în care au avut loc".

Mai tîrziu, autorii burghezi (între care Johann Fr. Schär) au considerat ca obiect al evidenței contabile: mișcarea capitalului individual, circuitul valoric și cantitativ al bunurilor unei întreprinderi individuale, precum și cheltuielile și veniturile acesteia; cu alte cuvinte, obiectul evidenței contabile capitaliste îl constituie circuitul capitalului individual.

În aceste condiții evidența contabilă a fost folosită ca armă de apărare a intereselor capitaliste. Rolul ei a crescut apoi în ultimul stadiu al capitalismului, în imperialism, cînd ea s-a transformat într-un instrument pus în slujba capitalului financiar, servind pentru ascunderea profiturilor ridicate realizate de monopolurile capitaliste prin exploatarea, pauperizarea și ruinarea necruțătoare a clasei muncitoare.

§ 2. Fundamentarea și definirea obiectului evidenței contabile socialiste

La definirea obiectului evidenței contabile trebuie să se țină seamă de faptul că obiectul acesteia îl constituie fenomenele sau bunurile înregistrate și controlate cu ajutorul unei metode speciale, proprii evidenței contabile.

Pentru precizarea și fundamentarea științifică a obiectului evidenței contabile socialiste este necesară lămurirea următoarelor probleme:

a) *Materia înregistrabilă*, adică materia susceptibilă a fi înregistrată în evidenţa contabilă, cuprinde *tot ce se poate exprima în bani* şi se oglindeşte, după natura ei, cantitativ şi valoric în conţinutul economic al conturilor.

Instrumentul curent de lucru cu ajutorul căruia se oglindeşte conţinutul economic al obiectului evidenţei contabile, adică materia înregistrabilă, este *contul*.

b) *Activitatea întreprinderilor*, organizaţiilor economice şi a instituţiilor bugetare, care se desfăşoară potrivit planului, este condiţionată de punerea la dispoziţia acestora de către stat a mijloacelor de care au nevoie. Pentru aceasta, evidenţa contabilă trebuie să înregistreze, cu ajutorul conturilor sale, cantitativ şi valoric, existenţa şi mişcarea mijloacelor economice aflate în folosinţa întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor bugetare pentru îndeplinirea sarcinilor ce le sînt trasate prin plan.

Conţinutul economic al conturilor în care se reflectă aceste mijloace îl formează înseşi *mijloacele economice* înregistrate.

În cadrul îndeplinirii planului, *mijloacele economice* aflate la dispoziţia întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor bugetare *se găsesc într-o continuă mişcare*, *ca urmare a operaţiilor şi proceselor economice*, care au loc în aceste unităţi.

Operaţiile privind *intrarea şi ieşirea mijloacelor economice*, considerate în totalitatea lor şi grupate pe feluri de operaţii, au loc ca urmare a *proceselor de repartiţie şi circulaţie a acestor mijloace*. Asemenea operaţii se efectuează atît *în întreprinderile economice* cît şi *în instituţiile bugetare*, cu deosebirea că în întreprinderi şi organizaţii ele sînt ocazionate de activitatea de producţie şi de desfacere, pe cînd în instituţiile bugetare ele apar ca urmare a activităţii administrative, social-culturale etc.

Operaţiile economice şi financiare cuprind nu numai mişcarea mijloacelor economice în cadrul proceselor de repartiţie şi de circulaţie, ci *şi mişcarea şi transformarea acestor mijloace în cadrul proceselor de producţie* în care se cuprinde şi procesul de consumaţie productivă. Operaţiile economice din această categorie se caracterizează prin aceea că produc modificări atît în volumul, cît şi în structura fizică a mijloacelor economice şi se întîlnesc de obicei numai *în cadrul întreprinderilor şi organizaţiilor economice*.

Evidenţa contabilă înregistrează deci, cu ajutorul conturilor, existenţa şi mişcarea mijloacelor economice, ocazionată de procesele de repartiţie şi circulaţie care au loc, de regulă, în cadrul întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor bugetare, precum şi transformarea acestor mijloace, ocazionată de procesul de pro-

ducție care are loc numai în cadrul întreprinderilor și organizațiilor economice.

Evidența contabilă realizează aceasta cu ajutorul conturilor mijloacelor economice și al conturilor proceselor economice.

În evidența contabilă, *evidența mijloacelor este ținută sub cele două aspecte sub care ele se pot prezenta, și anume: sub aspectul componenței și sub aspectul provenienței.*

De asemenea, trebuie să se țină seama de faptul că mișcarea mijloacelor economice, sub aspectul componenței, diferă după natura mijloacelor și după activitatea în cadrul căreia au loc operațiile și procesele economice. Astfel, operațiile privind mișcarea mijloacelor bănești, respectiv intrarea și ieșirea lor, au loc atît în întreprinderi și organizații economice, cît și în instituții bugetare. În schimb, operațiile ocazionate de mijloacele materiale sub formă de: materii prime, materiale, semințe, piese de schimb, combustibil etc., variază în funcție de faptul dacă sînt efectuate de o instituție bugetară sau de o întreprindere. În cadrul instituțiilor bugetare, mișcarea materialelor cuprinde intrarea materialelor de uz gospodăresc, a materialelor pentru investiții etc. și ieșirea acestor materiale, prin folosirea lor, potrivit destinației ce li s-a dat, iar în cadrul întreprinderilor și organizațiilor economice, mișcarea acestor materiale cuprinde în plus și transformarea lor în produse, lucrări sau servicii.

De asemenea, evidența contabilă trebuie să asigure cu ajutorul conturilor *înregistrarea mijloacelor economice și după proveniența lor* (sursele de procurare).

Modificările care se produc în masa surselor sînt în cele din urmă reflexul modificărilor care s-au produs în masa mijloacelor economice. *De aceea, obiectul evidenței contabile cuprinde* și sursele mijloacelor economice.

Mijloacele economice ale întreprinderii provin fie direct de la stat, fie de la alte întreprinderi. Constituirea, sporirea sau micșorarea surselor sînt reflectate în evidența contabilă cu ajutorul conturilor de surse.

După cum s-a arătat mai înainte, în obiectul evidenței contabile, în afară de mijloacele economice, se includ și procesele desfășurate cu ajutorul acestor mijloace. Aceste procese — constînd din producție, repartiție, circulație și consumație — sînt reflectate în evidența contabilă cu ajutorul conturilor de procese.

1. Astfel, *procesul de producție* este oglindit cu ajutorul conturilor în care se înregistrează consumul de muncă vie și materializată (uneltele de producție și obiectele muncii), ca

elemente ale activității productive desfășurate de unitățile economice în cadrul planului de stat.

Pentru înregistrarea justă a consumurilor de muncă vie și materializată, respectiv a cheltuielilor de producție, în special pentru includerea lor cu exactitate în prețul de cost al producției obținute, aceste cheltuieli se grupează în evidența contabilă după anumite criterii.

Cu alte cuvinte, în obiectul evidenței contabile trebuie să se includă consumurile de muncă vie și materializată, care asigură desfășurarea procesului de producție și prin aceasta și operațiile privind determinarea justă a prețului de cost al producției finite (calculul prețului de cost).

În aceste condiții, procesul de producție se oglindește în conturile evidenței contabile sub următoarele forme : evidența muncii și a salariilor, evidența consumului de materiale și evidența consumului de fonduri fixe.

Evidența procesului de producție, care provoacă mișcarea și transformarea mijloacelor de producție, se ține numai în cadrul întreprinderilor de producție (industriale, agricole, de transport și de prestări de servicii), precum și în întreprinderile din alte ramuri de activitate, în sectorul producției, în cazul cînd este organizat un astfel de sector.

2. *Procesul de repartiție* stabilește partea din produsul social care trebuie să satisfacă necesitățile procesului reproducției socialiste lărgite (partea destinată înlocuirii mijloacelor consumate și partea destinată acumulărilor), precum și partea care este destinată consumului individual, în raport cu cantitatea și calitatea muncii depuse în folosul societății.

Evidența contabilă oglindește acest proces, cu ajutorul conturilor sale, sub următoarele forme : evidența salariilor plătite muncitorilor și funcționarilor, evidența contribuțiilor pentru asigurările sociale, evidența vărsămintelor în contul amortizărilor, evidența vărsămintelor la bugetul statului în contul beneficiilor, evidența impozitelor plătite statului etc. Așadar, munca vie apare atît în cadrul procesului de producție, unde se întîlnește sub forma consumului de muncă, cît și în cadrul procesului de repartiție, sub forma remunerării muncii.

Evidența contabilă mai înregistrează și alte forme ale repartiției venitului național, și anume : dotarea de către stat a întreprinderilor sale cu fonduri fixe (clădiri, construcții, instalații, mașini etc.) și cu mijloace circulante (mijloace bănești, mijloace materiale etc.) ; finanțarea investițiilor capitale, finanțarea de la buget a completării și creșterii mijloacelor circulante etc.

În evidența contabilă se mai oglindește, de asemenea, și repartiția pentru constituirea fondurilor bugetare necesare efectuării cheltuielilor instituțiilor bugetare (ministere, sfaturi populare etc.) în vederea desfășurării activității lor social-culturale, administrative și gospodărești.

În consecință, procesul de repartiție constituie o materie înregistrabilă pentru evidența contabilă și deci trebuie să fie cuprins în obiectul ei.

3. *Procesul de circulație* stabilește legătura dintre procesul de producție și cel de consumație. În sfera procesului de circulație se realizează circulația produselor și a mărfurilor, se face legătura între diferite ramuri de activitate ale economiei naționale, precum și legătura cu consumatorul individual.

Procesul de circulație se desfășoară în întreprinderile comerciale în vederea satisfacerii consumului individual și într-o anumită măsură și a consumului productiv. Acest proces se desfășoară însă și în întreprinderile de producție, constînd în operații de aprovizionare cu materiile și materialele necesare desfășurării normale a procesului de producție, precum și în operații de desfacere a produselor obținute din procesul de producție. Astfel, în întreprinderile de producție, evidența contabilă a acestui proces apare sub forma evidenței aprovizionării cu materii și materiale, a evidenței livrării și realizării produselor, iar în întreprinderile comerciale, apare sub forma evidenței aprovizionării cu mărfuri, a evidenței realizării mărfurilor etc.

4. *Procesul de consumație* este ultimul moment al circuitului produsului social în procesul reproducției socialiste lărgite. „Produsele produse în societate servesc consumului productiv sau consumului individual. Prin *consum productiv* se înțelege folosirea mijloacelor de producție pentru crearea bunurilor materiale. Prin *consum individual* se înțelege satisfacerea nevoilor de hrană, îmbrăcăminte, locuință etc. ale omului”[1].

Consumul productiv este reflectat, după cum s-a arătat mai înainte, în cadrul evidenței producției, sub forma consumului de muncă vie și materializată, respectiv sub forma cheltuielilor de producție. În ce privește consumul individual, acesta nu este reflectat în evidența contabilă.

În obiectul evidenței contabile, pe lîngă procesul de consum productiv sînt cuprinse și cheltuielile care se fac din fondul de consum social, în scopuri social-culturale, pentru asistență

---

[1] Manual de economie politică, Editura Politică, București, 1959, p. 10.

socială şi pentru retribuirea lucrătorilor din aparatul de stat etc. (cheltuieli de administraţie).

Activitatea desfăşurată în cadrul întreprinderilor şi organizaţiilor economice are un caracter productiv, iar rezultatul mişcării şi transformării mijloacelor economice, ocazionate de operaţiile şi procesele economice care au loc în cadrul acestora se exprimă în final în rezultatele lor financiare.

Spre deosebire de întreprinderile şi organizaţiile economice, care-şi acoperă cheltuielile din veniturile proprii şi dau bugetului statului o parte din acumulările lor, *activitatea instituţiilor bugetare* se caracterizează, în esenţă, prin aceea că nu este productivă. În schimb, instituţiile bugetare promovează, prin activitatea lor, acţiunile şi funcţiile de bază ale statului. În cadrul instituţiilor bugetare rezultatul final al mişcării mijloacelor economice puse la dispoziţia acestora se oglindeşte în cheltuirea justă, oportună şi cu economie a acestor mijloace. Aceasta se urmăreşte în evidenţa contabilă cu ajutorul conturilor şi dărilor de seamă asupra execuţiei bugetare şi constituie mijlocul de control al îndeplinirii sau neîndeplinirii sarcinilor ce revin instituţiilor bugetare.

Evidenţa contabilă are sarcina să asigure, cu ajutorul conturilor ei, stabilirea şi oglindirea rezultatului final al mişcărilor şi transformării mijloacelor economice, care au loc în cadrul întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor. De aceea şi operaţiile privind stabilirea rezultatelor finale ale acestor unităţi trebuie să se includă în obiectul evidenţei contabile.

O ultimă problemă care mai trebuie analizată în legătură cu definirea obiectului evidenţei contabile este aceea privind *centralizarea*. Această operaţie este, după cum s-a arătat mai înainte, o operaţie contabilă.

Prin centralizarea dărilor de seamă contabile, obiectul evidenţei contabile trece dincolo de limitele întreprinderii şi cuprinde astfel existenţa, mişcarea, transformarea, rezultatul final şi controlul mişcării şi transformării mijloacelor economice pe ramuri de activitate economică şi pe scara întregii economii naţionale.

Ţinînd seama de cele arătate mai sus, obiectul evidenţei contabile în economia socialistă s-ar putea defini astfel:

Obiectul evidenţei contabile îl constituie existenţa şi mişcarea mijloacelor economice (aflate în proprietate socialistă) în întreprinderi, organizaţii şi instituţii, transformarea acestora în cadrul proceselor reproducţiei socialiste lărgite din întreprinderi şi organizaţii şi stabilirea rezultatului final al mişcărilor şi trans-

formărilor de mai sus, oglindite și controlate pe întreprinderi, organizații, instituții și pe întreaga economie.

Definiția de mai sus și fundamentarea ei prezintă următoarele particularități :

1. *Pornește de la sfera de acțiune a evidenței contabile și de la conținutul ei.*

Sfera de acțiune a evidenței contabile este circumscrisă de limitele pînă la care activitatea desfășurată în cadrul întreprinderilor, instituțiilor și a economiei naționale în întregul ei *se poate evalua în bani* și înregistra, ca atare, în conturi.

Ținînd seama de acest lucru, definiția de mai sus pune la baza delimitării obiectului evidenței contabile, ca disciplină științifică, posibilitățile de care dispune pentru a putea sau nu oglindi, cu ajutorul conturilor, mijloacele economice sub aspectul componenței și sursei acestora, procesele economice și rezultatele financiare finale.

Obiectul evidenței contabile are de asemenea un conținut care trebuie să arate ce anume se petrece, în limitele sferei de acțiune a acestei discipline, cu materia înregistrată în conturi.

Acest conținut este reflectat de însuși conținutul economic al conturilor.

Ținînd seama de acest lucru formularea de mai sus pune la baza definirii obiectului evidenței contabile existența mijloacelor economice, mișcarea și transformarea mijloacelor respective, precum și rezultatul mișcării și transformării lor, care se oglindesc în conținutul conturilor corespunzătoare lor (conturile mijloacelor economice, conturile proceselor economice, conturile surselor și conturile rezultatelor financiare).

2. Definiția obiectului evidenței contabile, așa cum a fost formulată mai sus, contribuie la stabilirea sferei de acțiune a acestei discipline, deoarece include în obiectul ei nu numai operațiile efectuate în întreprinderile și organizațiile economice, ci și pe cele efectuate de *instituții bugetare.*

3. În fundamentarea teoretică a definiției se arată concret *modul cum se reflectă* în conturile evidenței contabile, momentele procesului reproducției socialiste lărgite, precum și mijloacele de producție aflate în proprietate socialistă, sub ambele aspecte—respectiv sub aspectul componenței și sub aspectul sursei lor.

4. Pentru a nu se atribui instituțiilor unele categorii economice aplicabile în fapt numai întreprinderilor și organizațiilor economice sau economiei naționale în totalitatea ei, definiția *localizează mișcarea și transformarea mijloacelor economice,*

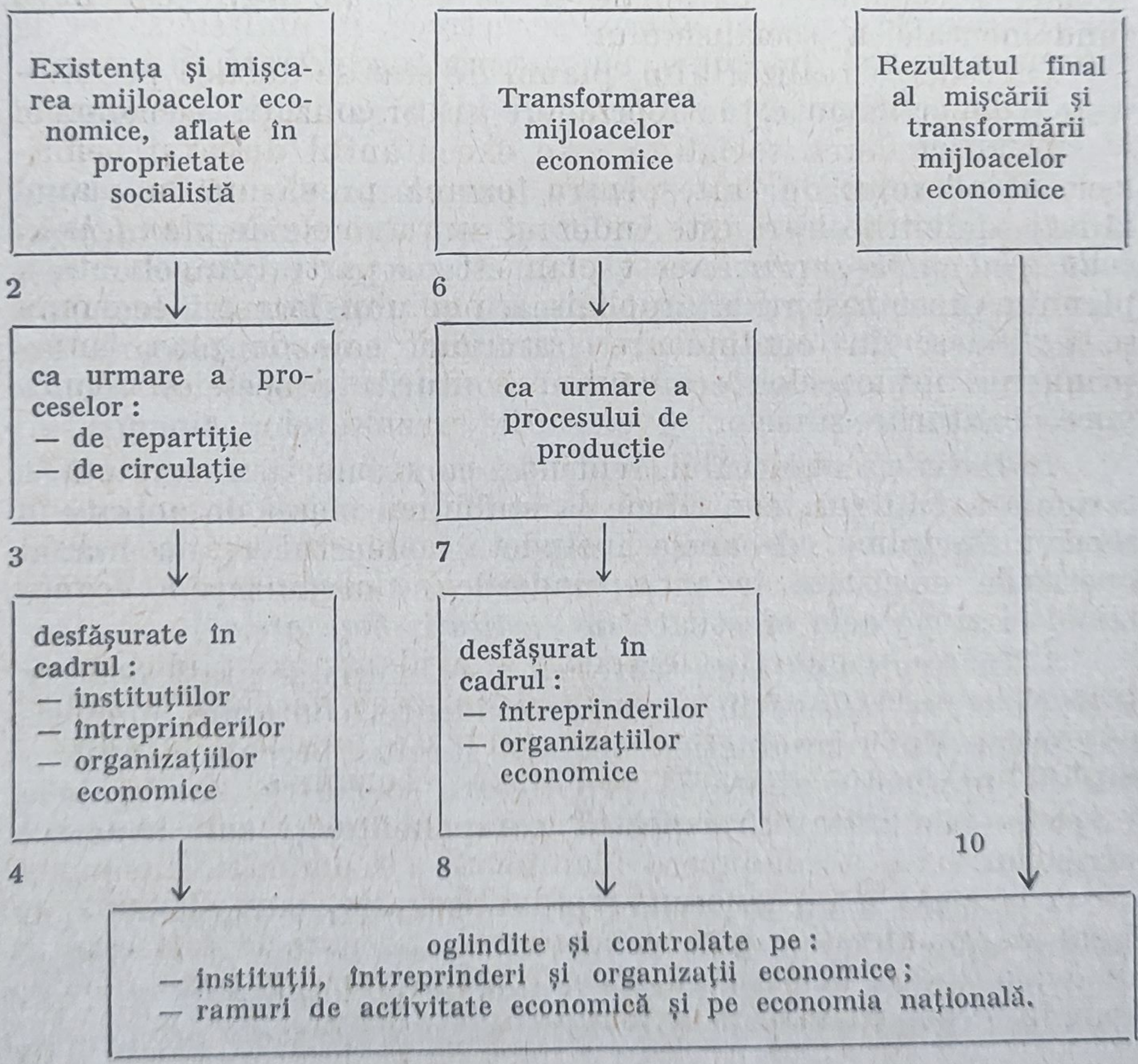
precum și rezultatul final al acestora, pe instituții sau întreprinderi, în funcție de particularitățile lor.

5. Axînd circuitul neîntrerupt al mijloacelor economice pe ideea mișcării, transformării și rezultatului acestor mișcări și transformări, definiția *cuprinde totalitatea operațiilor și proceselor economice* care se înregistrează în conturi, fără a mai fi necesară o enumerare a lor.

6. Această definiție stabilește legătura strînsă dintre evidența contabilă și economia politică, dat fiind că elementele componente ale obiectului evidenței contabile (mijloacele economice, procesele economice, acumulările etc.) constituie totodată probleme de economie politică a socialismului.

Definiția reflectă faptul că economia politică a socialismului constituie baza teoretică a evidenței contabile.

Obiectul evidenței contabile socialiste



CAPITOLUL III

ÎNTREPRINDEREA SOCIALISTĂ ŞI MIJLOACELE ECONOMICE ALE ACESTEIA

§ 1. Noţiuni generale privind întreprinderea socialistă

În condiţiile economiei socialiste, întreaga activitate se desfăşoară în conformitate cu planul de stat care se elaborează ţinîndu-se seama de cerinţele legii dezvoltării planice, proporţionale a economiei naţionale şi de cele ale legii economice fundamentale a socialismului.

În vederea realizării lui, planul de stat se defalcă pe ministere, departamente, întreprinderi şi organizaţii economice.

Întreprinderea socialistă este executantul direct şi nemijlocit al planului de stat, pentru partea prevăzută în planul său de activitate, care este cunoscut sub numele de *plan tehnic, industrial şi financiar*. Acest plan este o parte componentă a planului unei ramuri şi implicit a planului întregii economii naţionale. Pentru îndeplinirea sarcinilor sale de plan, întreprinderea dispune de forţă de muncă şi de mijloacele economice corespunzătoare.

În aceste condiţii, întreprinderea socialistă reprezintă o *verigă a unui tot unitar*, adică a producţiei sociale organizate în mod planificat. Sub acelaşi aspect, întreprinderea socialistă constituie *veriga de bază a conducerii planificate a activităţii economice.*

Privită din punctul de vedere al evidenţei contabile, întreprinderea este considerată ca fiind unitatea de bază în cadrul căreia se organizează şi se ţine evidenţa mişcării mijloacelor economice în toate fazele circuitului economic.

Din cele arătate, rezultă că întreprinderea socialistă este o verigă de bază a conducerii planificate a economiei, din punct de vedere tehnic, economic şi administrativ, care dispune de forţă de muncă şi mijloace economice pe care le foloseşte în mod planificat, în vederea îndeplinirii şi depăşirii sarcinilor ce i-au fost repartizate prin planul unic de stat.

Întreprinderea socialistă se deosebește fundamental de cea capitalistă. Esența tuturor deosebirilor constă în aceea că întreprinderea socialistă reflectă, sub toate aspectele, relații de producție specifice modului de producție socialist, bazate pe proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producție, în timp ce întreprinderea capitalistă exprimă raporturi de exploatare a muncitorilor de către capitaliști, în vederea obținerii unui profit cît mai ridicat în favoarea acestora din urmă.

O altă particularitate specifică numai întreprinderii socialiste o constituie aplicabilitatea în cadrul ei a gospodăririi socialiste.

Gospodărirea socialistă este *o categorie economică obiectivă*, proprie economiei socialiste, care se caracterizează prin obținerea producției cu economisirea maximă a muncii vii și materializate în întreaga sferă a producției materiale socialiste.

În același timp, gospodărirea socialistă constituie o metodă de conducere pe bază de plan a întreprinderilor socialiste, generată de proprietatea socialistă și de relațiile de producție ce apar pe baza acestui tip de proprietate. Ca metodă de conducere pe bază de plan a întreprinderilor socialiste, gospodărirea socialistă este instrumentul cel mai eficient folosit de oamenii muncii pentru îndeplinirea și depășirea planului.

Cerînd acoperirea cheltuielilor întreprinderii cu veniturile proprii ale acesteia, gospodărirea socialistă reflectă legătura ei strînsă cu legea valorii.

Stimulînd continuu creșterea și perfecționarea producției, precum și ieftinirea ei, gospodărirea socialistă servește scopului principal al producției în societatea socialistă, și anume satisfacerii cît mai depline a nevoilor materiale și culturale mereu crescînde ale oamenilor muncii. Ea este astfel strîns legată de legea economică fundamentală a socialismului devenind un mijloc necesar pentru realizarea cerințelor acestei legi.

Gospodărirea socialistă se află, de asemenea, în strînsă legătură și cu celelalte legi economice proprii economiei socialiste ca, de exemplu, legea dezvoltării planice, proporționale a economiei naționale, legea creșterii neîntrerupte a productivității muncii sociale, legea acumulării socialiste, legea repartiției după cantitatea și calitatea muncii. Legătura constă în aceea că gospodărirea socialistă contribuie la traducerea în fapt a cerințelor acestor legi.

Principiile de organizare a întreprinderilor care își desfășoară activitatea pe baza gospodăririi socialiste sînt: independența economică-operativă a întreprinderii, cointeresarea materială a întregului colectiv și a fiecărui lucrător în îndepli-

nirea planului, răspunderea materială a întreprinderii şi controlul prin leu al activităţii economice.

1. **Independenţa economică-operativă a întreprinderii.** Această independenţă, în condiţiile proprietăţii socialiste şi a conducerii centralizate a economiei naţionale constituie o aplicare a centralismului democratic.

Independenţa economică-operativă a întreprinderilor socialiste prezintă următoarele laturi : latura economică, latura juridică şi latura organizatorică-administrativă.

a) Latura economică constă în existenţa, în cadrul fiecărei întreprinderi socialiste, a mijloacelor economice necesare pentru îndeplinirea sarcinilor prevăzute prin planul de stat. Aceste mijloace, în cazul întreprinderilor socialiste de stat, rămîn în proprietatea statului, întreprinderea avînd asupra lor dreptul de folosinţă, cu respectarea tuturor dispoziţiilor legale.

b) Latura juridică a independenţei economice-operative constă în aceea că întreprinderile socialiste dispun de personalitate juridică.

Ca orice persoană juridică şi ca o consecinţă a independenţei sale economice-operative, întreprinderea socialistă are atît obligaţii, cît şi drepturi. Astfel, întreprinderea socialistă este obligată să ţină o evidenţă strictă a mişcării mijloacelor materiale şi băneşti, precum şi a raporturilor sale cu alte unităţi. Această evidenţă este impusă, pe de o parte, de necesitatea comensurării cheltuielilor întreprinderii cu veniturile sale, iar pe de altă parte de răspunderea pe care ea o are pentru buna gospodărire a fondurilor încredinţate.

La perioadele stabilite, întreprinderea este obligată să întocmească un bilanţ în care să reflecte întreaga sa activitate, precum şi rezultatele acestei activităţi.

Întreprinderile socialiste sînt, de asemenea, obligate să-şi păstreze disponibilităţile băneşti, în conturi de decontare deschise la Banca de Stat. Obligativitatea deschiderii contului de decontare la bancă creează posibilitatea urmăririi modului cum întreprinderea îşi desfăşoară activitatea, şi anume dacă îşi acoperă cheltuielile din veniturile proprii realizînd beneficii, dacă îşi îndeplineşte obligaţiile contractuale faţă de terţi etc.

În cadrul personalităţii juridice de care dispune, întreprinderea socialistă are, pe lîngă obligaţii , şi o serie de drepturi, şi anume : dreptul de a elabora şi a aplica cele mai potrivite forme pentru utilizarea cît mai eficientă a mijloacelor economice şi a forţei de muncă de care dispune, în scopul mobilizării rezervelor interne ; dreptul de a folosi pîrghia cointeresării materiale în vederea sporirii producţiei şi a productivităţii

muncii; dreptul de a obține credite, de a încheia contracte economice etc.

c) *Latura organizatorică-administrativă* a independenței economice-operative se concretizează în conducerea unică a întreprinderii socialiste de stat. Această conducere unică constă în dreptul directorului întreprinderii de a hotărî, cu caracter de directivă, modul de rezolvare a problemelor privind activitatea întreprinderii, avînd în același timp răspunderea personală și materială pentru bunul mers al acestei activități.

Conducerea unică a întreprinderilor socialiste de stat este consolidată prin sprijinul dat de organizațiile de partid și sindicale din întreprinderi și prin participarea largă sub diferite forme a oamenilor muncii la conducerea producției.

2. **Cointeresarea materială a întregului colectiv și a fiecărui lucrător în parte în îndeplinirea și depășirea sarcinilor de plan.** Cointeresarea materială asigură îmbinarea intereselor personale ale întregului colectiv de muncitori cu cele generale, în procesul construirii socialismului.

Cointeresarea materială a fiecărui muncitor se înfăptuiește prin intermediul sistemului de salarizare și a sistemului de retribuire prin zile-muncă, bazate pe folosirea legii repartiției după cantitatea și calitatea muncii depuse în producție.

Pentru cointeresarea întregului colectiv al întreprinderii de stat se folosesc diverse căi dintre care: lăsarea la dispoziția întreprinderii a unei anumite părți din beneficiu, folosirea pe anumite destinații a beneficiului peste plan, constituirea și folosirea fondului întreprinderii etc.

3. **Răspunderea materială a întreprinderii.** Răspunderea materială stimulează întreprinderea în folosirea rațională a mijloacelor economice ce i-au fost puse la dispoziție, în îndeplinirea la timp și în bune condiții a sarcinilor de producție, în reducerea sistematică a prețului de cost al producției și în obținerea de beneficii.

Acest principiu presupune răspunderea materială a întreprinderii față de stat și față de întreprinderile și organizațiile economice cu care are relații economice (reglementate cu ajutorul contractelor economice).

Pentru nerespectarea obligațiilor ce decurg din planul economic sau din relațiile economice, întreprinderile suferă diferite sancțiuni ca: pierderea dreptului la premii și la constituirea fondului întreprinderii, plata de amenzi și penalizări, plata de dobînzi majorate etc.

4. **Controlul prin leu al activității economice a întreprinderii.** Întrucît întreprinderea trebuie să-și acopere cheltuielile

legate de producţie din încasări proprii, este necesară comensurarea şi compararea veniturilor şi cheltuielilor. În acest scop, calculul tuturor indicatorilor economici ai întreprinderii se face în expresie bănească, ceea ce permite şi exercitarea unui control permanent asupra activităţii economice. Controlul prin leu este un sistem de control valoric prin intermediul căruia statul, prin diferite organe, între care un loc principal îl ocupă Banca de Stat, urmăreşte cu ajutorul banilor modul cum întreprinderile îşi îndeplinesc sarcinile stabilite şi sesizează lipsurile intervenite în activitatea acestora.

Baza realizării controlului prin leu asupra activităţii întreprinderilor o constituie organizarea unei evidenţe temeinice care să arate în orice moment situaţia reală a întreprinderii.

Trăsăturile de mai sus caracterizează *gospodărirea socialistă pe întreprindere*, în ansamblul ei.

Aplicarea gospodăririi socialiste se extinde însă şi în interiorul întreprinderii (în secţii, ateliere etc.) sub numele de *gospodărire socialistă internă*. Aceasta constituie o parte integrantă a gospodăririi socialiste pe întreprindere şi se prezintă ca o adîncire şi concretizare a ei. În ultimă analiză, aplicarea gospodăririi socialiste interne urmăreşte economisirea maximă a cheltuielilor de muncă vie şi materializată.

Extinderea gospodăririi socialiste în interiorul întreprinderii necesită defalcarea concretă a sarcinilor, delimitarea răspunderilor, precizarea drepturilor de a acţiona în cadrul subdiviziunilor întreprinderii, precum şi cunoaşterea instrumentelor pentru urmărirea şi controlul muncii fiecăruia. În general, gospodărirea socialistă internă prezintă aceleaşi trăsături ca şi gospodărirea socialistă pe întreprindere.

Astfel subdiviziunea întreprinderii (secţia, atelierul etc.) organizată pe baza gospodăririi socialiste beneficiază, în anumite limite, de independenţă economică operativă, are răspundere materială pentru buna folosire a mijloacelor aflate la dispoziţia sa, foloseşte diferitele forme de cointeresare materială a colectivului în rezultatele activităţii secţiei, foloseşte într-o anumită măsură formele controlului prin leu etc.

Subunităţile întreprinderii (secţiile, atelierele etc.) cu gospodărire socialistă internă nu se pot aproviziona direct cu materii prime, nu au dreptul de a încheia contracte, nu au cont de decontare la bancă, nu încheie bilanţ propriu, separat de bilanţul întreprinderii, nu au relaţii cu organele financiare şi nu pot solicita direct credite bancare. O condiţie necesară pentru realizarea gospodăririi socialiste pe întreprindere şi în

interiorul ei o constituie introducerea unei evidențe clare și operative cu ajutorul căreia să se cunoască toate datele privind cheltuielile de producție, rezultatele producției etc., să se determine cauzele rămînerilor în urmă și să se elaboreze măsurile necesare pentru desfășurarea normală a activității.

a) *Clasificarea întreprinderilor socialiste*

O serie de factori obiectivi, ca de pildă, cele două forme distincte ale proprietății socialiste, apartenența întreprinderilor de ramuri diferite de activitate, obiectul lor variat, mărimea întreprinderilor, modul diferit de organizare a producției etc., fac necesară gruparea întreprinderilor după anumite criterii, ușurîndu-se astfel cunoașterea diferitelor particularități ale acestora.

Elucidarea acestei probleme prezintă, pe de o parte, o importanță de ordin teoretic, în sensul că permite studiul sistematic al diferitelor feluri de întreprinderi, iar pe de altă parte, răspunde unor multiple cerințe ale muncii practice. Sub acest aspect, clasificarea întreprinderilor prezintă interes atît din punct de vedere economic și financiar, cît și din punct de vedere contabil.

Un prim criteriu de diferențiere a întreprinderilor îl constituie *forma de proprietate socialistă asupra mijloacelor de producție* folosite de acestea. Sub acest aspect, întreprinderile socialiste se împart în întreprinderi *de stat* și întreprinderi *colectivist-cooperatiste* (gospodării agricole colective, cooperative meșteșugărești etc.).

Această distincție prezintă, printre altele, importanță din punctul de vedere al modului de procurare a mijloacelor economice. În timp ce la întreprinderile de stat aceste mijloace sînt procurate în mare măsură din resursele generale al statului, la întreprinderile colectivist-cooperatiste, aceste mijloace provin din alte surse, printre care și contribuția membrilor gospodăriei colective sau cooperativei. Modul diferit de procurare a mijloacelor economice la cele două categorii de întreprinderi se reflectă în evidența contabilă, printre altele, în denumirea și înregistrarea distinctă a surselor din care provin mijloacele respective.

După *ramura de activitate* în care se încadrează, întreprinderile se grupează în : *întreprinderi industriale, agricole, comerciale, bancare, de transporturi etc.*

Această grupare prezintă importanță pentru evidența contabilă, în primul rînd, în legătură cu elaborarea planurilor

de conturi. Particularităţile activităţii fiecărei ramuri sînt oglindite în planurile de conturi respective, prin prezenţa unor conturi distincte.

Modul de organizare a evidenţei contabile în întreprinderile aparţinînd diferitelor ramuri este, de asemenea, diferit în funcţie de particularităţile organizării procesului de producţie în fiecare din aceste întreprinderi, îndeosebi, în ce priveşte organizarea evidenţei cheltuielilor de producţie şi calculul preţului de cost. Astfel, în întreprinderile agricole, preţul de cost se calculează numai la sfîrşitul anului, în timp ce în întreprinderile industriale acest calcul se face lunar.

Clasificarea întreprinderilor după ramura de activitate poate fi divizată, în adîncime, în funcţie de *obiectul activităţii* întreprinderilor. De pildă, întreprinderile industriale pot fi împărţite, după obiectul activităţii lor, în întreprinderi constructoare de maşini, întreprinderi pentru industria extractivă (cărbune, petrol etc.), întreprinderi siderurgice (producţia de fontă, oţel etc.), întreprinderi pentru industria chimică, textilă, a pielăriei şi încălţămintei, alimentară etc. Împărţirea întreprinderilor după obiectul activităţii lor, îndeosebi a celor industriale, prezintă interes pentru evidenţa contabilă în legătură cu modul de înregistrare a cheltuielilor de producţie şi de calcul al preţului de cost.

Întreprinderile agricole pot fi, de asemenea, împărţite în gospodării agricole de stat, gospodării agricole colective şi staţiuni de maşini şi tractoare. Atît gospodăriile agricole de stat, cît şi cele colective, pot fi, după obiectul activităţii lor, întreprinderi pentru cultura plantelor, întreprinderi zootehnice, viticole sau întreprinderi cu activitate complexă.

Întreprinderile comerciale pot fi clasificate, în adîncime, după obiectul activităţii lor, în întreprinderi pentru comerţul interior, petru comerţul exterior etc., iar acestea, la rîndul lor, pot fi împărţite după natura mărfurilor care fac obiectul activităţii lor (produse industriale, produse alimentare etc.) sau după modul cum desfac mărfurile respective (cu ridicata, cu amănuntul etc.).

După *importanţa lor în cadrul economiei naţionale*, întreprinderile pot fi împărţite în *întreprinderi de subordonare republicană* şi *întreprinderi de subordonare locală*. Primele sînt tutelate de ministerele economice şi se înfiinţează prin hotărîri ale Consiliului de Miniştri. Celelalte depind de sfaturile populare şi se înfiinţează prin decizii date de comitetele executive ale sfaturilor populare, pe baza aprobării ministerului de resort.

Întreprinderile mai pot fi, de asemenea, clasificate după *destinaţia produselor* pe care le fabrică în : *întreprinderi producătoare de mijloace de producţie* (de exemplu întreprinderile constructoare de maşini) şi *întreprinderi producătoare de obiecte de consum* (de exemplu, întreprinderile industriei alimentare). Produsele fabricate de prima categorie de întreprinderi sînt destinate în cea mai mare parte consumului productiv, cele fabricate de cea de-a doua categorie sînt destinate consumului individual.

După *mărimea lor*, întreprinderile se împart în întreprinderi *mari*, *mijlocii* şi *mici*. În funcţie de mărimea lor, întreprinderilor li se atribuie un anumit grad, exprimat cifric (0, 1, 2, 3) şi stabilit în funcţie de mai mulţi factori (volumul fondurilor fixe, volumul operaţiilor, numărul de salariaţi etc.).

În funcţie de *caracterul producţiei lor*, întreprinderile se împart în întreprinderi *cu producţie continuă* (permanentă) şi întreprinderi *cu producţie sezonieră*. Această distincţie prezintă importanţă, printre altele, în legătură cu modul de stabilire a necesarului de mijloace circulante proprii la cele două feluri de întreprinderi.

În sfîrşit, *după modul de organizare a producţiei* se disting : întreprinderi *cu producţie individuală* (*pe comenzi*), *cu producţie în serie*, *cu producţie de masă*. Întreprinderile cu producţie individuală fabrică produse deosebite calitativ şi pe bază de comenzi care, de regulă, nu se repetă la intervale regulate de timp (construcţii navale, construcţii de maşini grele etc.). Întreprinderile cu producţie în serie (loturi sau partizi) fabrică cantităţi limitate de produse dinainte stabilite şi de un anumit sortiment. Caracteristic la acest gen de producţie este caracterul ei ciclic, adică repetarea fabricării anumitor feluri de produse (de exemplu, industria de confecţii, construcţia de maşini-unelte etc.). Întreprinderile cu producţie de masă se caracterizează prin fabricarea unor produse omogene sub aspect calitativ, care se repetă mereu (de exemplu, întreprinderile textile, de panificaţie, fabricile de ciment etc.).

Diferenţierea întreprinderilor după modul organizării producţiei este deosebit de importantă pentru evidenţa cheltuielilor de producţie, calculul preţului de cost al produselor etc.

b) *Structura organizatorică a întreprinderii*

Organizarea raţională a întregii activităţi a întreprinderii este un factor obiectiv care influenţează în cel mai înalt grad buna desfăşurare a muncii sub toate aspectele şi asigură

acesteia o eficacitate sporită. Organizarea muncii concrete a întreprinderilor şi organizaţiilor economice se realizează în funcţie de specificul obiectului lor, de mărimea întreprinderii, de gradul specializării ei etc.

În cele ce urmează se analizează succint numai modul de organizare a întreprinderilor industriale, pentru faptul că în primul rînd, acestea au cea mai complexă activitate şi, în al doilea rînd, multe din principiile de organizare a activităţii întreprinderilor industriale sînt comune şi unităţilor din alte ramuri.

Structura organizatorică a întreprinderilor industriale trebuie privită, mai ales, sub aspectul sectorizării (compartimentării) procesului de producţie. Din acest punct de vedere, întreprinderea, ca organism economic unitar, este divizată în *secţii de producţie* denumite şi *locuri de producţie.*

După rolul pe care îl au în realizarea obiectivului întreprinderii şi după specificul activităţii lor, secţiile de producţie ale unei întreprinderi industriale se împart în trei categorii, şi anume : secţii de bază, secţii auxiliare şi secţii anexe.

Secţiile de bază, denumite şi *secţii* (*locuri*) *principale de producţie*, au ca obiect fabricarea produselor principale care constituie însuşi obiectul întreprinderii. Nomenclatura acestor secţii este diferită de la o întreprindere la alta, în funcţie de obiectul activităţii lor. Astfel, o întreprindere din industria metalurgică prelucrătoare poate avea următoarele secţii de bază : secţia turnătorie, secţia forje, secţia mecanică, secţia montaj etc. La o întreprindere textilă, se întîlnesc ca secţii de bază : secţia depănat, secţia urzit, secţia ţesătorie, secţia vopsit, secţia imprimat.

Între secţiile de bază ale unei întreprinderi există o strînsă legătură care asigură procesului de producţie o continuitate şi o succesiune raţională. Producţia obţinută în secţiile principale de producţie este cunoscută sub numele de producţie de bază.

Secţiile auxiliare au ca obiect deservirea secţiilor de bază, producînd şi furnizînd acestora : curent electric (centrala electrică), apă (centrala de apă), abur (centrala termică) sau efectuînd anumite lucrări (atelierul mecanicului şef) sau servicii (serviciul de transporturi) etc. Secţiile auxiliare pot să efectueze lucrări şi să presteze servicii nu numai pentru activitatea de bază a întreprinderii respective, ci şi pentru sectorul de investiţii al acesteia, precum şi pentru alte întreprinderi sau organizaţii economice. De asemenea, secţiile auxiliare îşi pot face în mod reciproc servicii.

Secţiile anexe se caracterizează prin aceea că nu sînt legate direct de activitatea secţiilor de bază. Activitatea acestor secţii nu are caracter industrial, ele avînd drept scop să contribuie la satisfacerea anumitor nevoi de trai ale salariaţilor întreprinderii.

Faţă de secţiile de bază, cele auxiliare şi anexe reprezintă *locuri secundare de producţie.*

Sectorizarea întreprinderii în secţii de bază, auxiliare şi anexe prezintă o deosebită importanţă pentru munca practică de evidenţă contabilă, în legătură cu modul de înregistrare a cheltuielilor de producţie şi de calcul al preţului de cost.

Sectorizarea activităţii întreprinderii în secţii de producţie ajută la defalcarea sarcinilor de plan, precum şi la fixarea şi delimitarea răspunderii pentru executarea în bune condiţii a acestor sarcini. Ea este de asemenea importantă pentru repartizarea raţională a forţei de muncă şi a mijloacelor de producţie în diferite sectoare ale întreprinderii.

În afară de sectoarele de producţie enumerate mai sus, structura organizatorică a întreprinderii mai include servicii operative şi funcţionale, de exemplu : serviciul aprovizionării, serviciul planificării, serviciul producţiei, serviciul tehnic, serviciul vînzări, serviciul pază şi securitate etc. Serviciile funcţionale ale întreprinderii constituie aparatul de muncă al conducerii întreprinderii, avînd atribuţii de planificare a producţiei, de organizare şi control al acesteia, de desfacere a produselor finite etc.

c) *Verigile superioare ale întreprinderii*

Ca verigă de bază a conducerii planificate a economiei naţionale, întreprinderea socialistă este subordonată anumitor organe superioare care, pe baza centralismului democratic, asigură unitatea conducerii economiei naţionale şi a politicii economice a statului socialist. Fiind subordonate în întregime organelor de conducere superioare, întreprinderile răspund în faţa acestora de întreaga lor activitate.

Una dintre verigile superioare ale întreprinderii, care concentrează toate funcţiile de conducere (planificarea, conducerea tehnică şi de producţie, organizarea, desfacerea, finanţarea etc.), este *direcţia generală.*

Direcţia generală este un organ ministerial care conduce una dintre ramurile care depind de ministerul respectiv. Direcţiile generale din ministerele economice beneficiază de anumite drepturi care decurg din gospodărirea socialistă.

Directivele date întreprinderilor de către ministere, prin direcțiile generale, precum și dispozițiile acestora, sînt obligatorii pentru întreprinderile din subordinea lor. Raporturile dintre întreprinderi și direcția generală se concretizează în sarcinile pe care aceasta din urmă le are cu privire la planificarea și conducerea activității întreprinderii, controlul sub toate aspectele al îndeplinirii planului, dotarea întreprinderilor cu mijloacele necesare și redistribuirea acestor mijloace, în conformitate cu sarcinile de plan ale fiecărei întreprinderi.

Pentru anumite întreprinderi (industriale, agricole, de construcții sau comerciale), organul tutelar imediat superior îl reprezintă *trustul*. Acesta este o unitate organizatorică superioară întreprinderii, care are sarcina de a coordona activitatea economică și financiară a unui anumit număr de unități cu activitate similară, aflate în subordinea sa.

În ramura industriei, unele întreprinderi cu activitate înlănțuită, unite sau răspîndite din punct de vedere teritorial, formează un *combinat de producție*, care reprezintă o unitate economică complexă, fiind în același timp o verigă intermediară de conducere a tuturor întreprinderilor încadrate în combinat.

Organul tutelar de nivelul cel mai înalt de care depind, în ultimă analiză, întreprinderile și organizațiile economice, prin verigile imediat superioare ale acestora, sînt ministerele economice. Anumite întreprinderi de importanță economică deosebită sînt subordonate direct ministerelor.

Ministerele reunesc sub conducerea lor mai multe ramuri de activitate economică înrudite între ele. În afară de direcții generale, organizate pe ramuri de activitate economică, ministerele mai cuprind în structura lor organizatorică și o serie de sectoare funcționale (planificarea, producția, serviciul tehnic etc.) care constituie aparatul de lucru al conducerii ministerului.

§ 2. Mijloacele economice ale întreprinderilor și sursele acestor mijloace

O parte integrantă a obiectului evidenței contabile o formează mijloacele economice ale întreprinderii.

Alături de munca omului, mijloacele de producție constituie elementele fundamentale ale producției de bunuri materiale. Mijloacele de producție sînt reprezentate pe de o parte de *mijloacele de muncă*, iar pe de altă parte de *obiectele muncii*, fiecare avînd un anumit rol în procesul de producție.

K. Marx arată că „mijlocul de muncă este un lucru sau un complex de lucruri pe care muncitorul le intercalează între el și obiectul muncii și care îi servesc drept *transmițător* al activității pe care o exercită asupra acestui obiect. El se servește de însușirile mecanice, fizice și chimice ale lucrurilor pentru a le face să acționeze ca mijloace ale puterii sale asupra altor lucruri, *conform scopului urmărit de el*” [1].

Rezultă deci că mijloacele de muncă (clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele etc.) împreună cu forța de muncă contribuie fiecare, în funcție de natura și destinația lor, la transformarea obiectelor muncii (materii prime, materiale etc.).

Mijloacele din sfera producției sînt cunoscute sub numele de *fonduri de producție*, fiind diferențiate, după caracterul rotației lor, în *fonduri fixe* și *fonduri circulante*. Astfel, fondurile fixe sînt de lungă durată, în sensul că iau parte la mai multe cicluri de producție, se consumă treptat transferîndu-și parțial valoarea asupra produsului fabricat, și anume numai în măsura corespunzătoare uzurii lor. Ele își păstrează integritatea fizică, volumul și forma inițială și nu necesită înlocuirea după fiecare proces de producție.

În contrast cu fondurile fixe, cele circulante (obiectele muncii) intră integral în componența produsului fabricat, într-un singur circuit.

Mijloacele din sfera circulației, adică produsele finite, mijloacele bănești etc., poartă numele de *fonduri de circulație*.

Fondurile circulante împreună cu fondurile de circulație formează *mijloacele circulante* ale întreprinderii.

Mijloacele circulante își schimbă forma succesiv în fiecare fază a circuitului, și anume în faza de aprovizionare, faza de producție și faza de desfacere.

În faza de aprovizionare are loc transformarea banilor în obiecte ale muncii (materii prime, materii auxiliare, combustibil etc.), care sînt trecute apoi în sfera producției. În faza producției are loc transformarea obiectelor muncii în produse finite, o parte dintre ele rămînînd un anumit timp sub formă de producție neterminată. În sfîrșit, în faza desfacerii are loc realizarea produselor finite, ceea ce echivalează cu transformarea în bani a acestora, creîndu-se astfel posibilitatea reluării circuitului prin transformarea din nou a banilor în obiecte ale muncii.

---

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Editura Politică, București, 1960. p. 208.

Din cele arătate se desprinde concluzia că pe parcursul circuitului, mijloacele circulante îmbracă diferite forme şi se găsesc fie în sfera producţiei, fie în sfera circulaţiei.

Precizările de mai sus au fost făcute nu numai pentru a reaminti conţinutul noţiunilor respective, ci şi pentru înţelegerea unor particularităţi de terminologie întîlnite în evidenţa contabilă cu privire la mijloacele economice, pe care ea le-a adaptat pentru a da rezolvare cerinţelor de reflectare, după anumite principii, a existenţei şi a mişcării mijloacelor economice.

Particularitatea constă în aceea că evidenţa contabilă face distincţie între *aspectul concret*, material, al mijloacelor economice sub care ele se pot prezenta realmente, deosebind din acest punct de vedere, pe de o parte, *mijloace fixe* şi *mijloace circulante* şi pe de altă parte, *sursele* din care provin, din care au fost procurate mijloacele concrete. Pentru desemnarea acestor surse evidenţa contabilă foloseşte termenul de *fonduri*. Această distincţie între mijloace şi fonduri este necesară în evidenţa contabilă, deoarece ea prezintă importanţă practică atît în ce priveşte efectuarea înregistrărilor curente, multe dintre acestea sprijinindu-se pe egalitatea : *mijloc concret = sursa de proveniență*, cît şi pentru întocmirea bilanţului a cărui structură este, de asemenea, concepută în aşa fel încît să dea posibilitatea prezentării concomitente, pe de o parte, a mijloacelor economice propriu-zise, iar pe de altă parte a surselor din care acestea provin, uşurîndu-se astfel munca de analiză, pe bază de bilanţ, a situaţiei financiare a întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor.

Pentru punerea în practică a punctului de vedere enunţat mai sus a fost necesar ca evidenţa contabilă să-şi adapteze procedeele sale de lucru curente, şi anume să reflecte mijloacele economice după componenţă şi sursă. Astfel bilanţul, cu ajutorul căruia se prezintă la anumite perioade totalitatea mijloacelor economice în mărimea cu care ele figurează în evidenţa contabilă curentă, cuprinde două părţi distincte, şi anume *activul*, în care se trec mijloacele economice după componenţă şi *pasivul*, în care sînt reflectate sursele mijloacelor concrete din activ.

Din cele arătate rezultă că evidenţa contabilă foloseşte, într-un anumit sens noţiunea de mijloace (fixe şi circulante) şi în alt sens noţiunea de fonduri. Pentru înţelegerea corectă şi completă a noţiunilor de mijloace fixe şi de mijloace circulante, pe de o parte, şi de fonduri, pe de altă parte, noţiuni folosite de evidenţa contabilă, se analizează, în cele ce urmează, o seamă de elemente în legătură cu mijloacele economice şi

sursele acestora, cunoaşterea lor fiind menită să uşureze înţelegerea conţinutului economic şi funcţia contabilă a conturilor.

a) *Mijloacele fixe*

Unul dintre elementele de bază ale procesului de producţie îl constituie mijloacele de muncă. Prin mijloace de muncă se înţeleg toate lucrurile cu ajutorul cărora omul acţionează asupra obiectului muncii şi îl modifică. În evidenţa contabilă ele poartă numele de mijloace fixe. Trebuie reţinut însă că noţiunea de mijloace fixe nu se suprapune noţiunii de mijloace de muncă, aceasta din urmă fiind mai cuprinzătoare, ceea ce înseamnă că în evidenţa contabilă nu toate mijloacele de muncă sînt considerate mijloace fixe, ci numai acelea care pot fi exprimate valoric şi care îndeplinesc *cumulativ* două condiţii, şi anume: au o durată de funcţiune mai mare de un an şi o valoare mai mare de 300 de lei.

Astfel, pămîntul, deşi este un mijloc de muncă, totuşi, datorită faptului că nu este un produs al muncii, el nu poate căpăta expresie valorică şi ca atare nu poate fi inclus printre mijloacele fixe cărora li se ţine, în primul rînd, o evidenţă valorică şi numai în subsidiar, o evidenţă cantitativă.

O altă categorie de mijloace de muncă, care de asemenea nu fac parte din mijloacele fixe, sînt uneltele mărunte (ciocane, dălţi etc.) denumite şi *obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată*, acestea fiind considerate ca atare şi deci nu se includ în mijloacele fixe cînd îndeplinesc *alternativ* următoarele condiţii: o durată de funcţiune mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, sau o valoare mai mică de 300 lei (la instituţiile bugetare, mai mică de 25 de lei), indiferent de durata lor de funcţiune. Neincluderea obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată în categoria mijloacelor fixe este impusă de necesităţi practice privind simplificarea evidenţei acestor obiecte, includerea contravalorii uzurii lor în preţul de cost, finanţarea procurării lor etc.

Din punctul de vedere al sursei de finanţare a cheltuielilor necesare pentru procurarea lor, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată sînt asimilate mijloacelor circulante, procurîndu-se ca şi acestea din fonduri proprii şi nu din fondurile pentru investiţii, ca mijloacele fixe.

Clasificarea mijloacelor fixe

Prin clasificarea mijloacelor fixe se înțelege gruparea lor după anumite caracteristici comune, sau după sectorul de activitate în care sînt folosite etc.

Clasificarea mijloacelor fixe servește pentru nevoi statistice și contabile, în legătură cu justa repartizare a mijloacelor fixe în cadrul fiecărei întreprinderi, fiecărei ramuri și în cadrul economiei naționale, pentru calculul amortizărilor etc.

Criteriile după care, în mod obișnuit, se face clasificarea mijloacelor fixe sînt:

a) structura lor fizică, care determină, în general, și destinația lor;

b) sectoarele de activitate în care sînt folosite;

c) măsura în care sînt folosite;

d) apartenența mijloacelor fixe.

a) *După structura fizică, care determină, în general, și destinația lor*, mijloacele fixe se împart în următoarele categorii: I. Clădiri, II. Construcții speciale, III. Mașini de forță, IV. Mașini, agregate și instalații de lucru, V. Instalații de transmisie, VI. Unelte, dispozitive și instrumente, VII. Inventar gospodăresc și de birou, VIII. Mijloace de transport, IX. Animale și plantații.

Această clasificare prezintă o importanță deosebită atît din punctul de vedere al păstrării unei proporții juste a mijloacelor fixe pe diferite categorii, cît și din punctul de vedere al planificării și calculării amortizării lor. În legătură cu calculul amortizării se precizează că procentul de amortizare este în funcție de categoria în care sînt incluse mijloacele fixe respective.

Clasificarea de mai sus prezintă, de asemenea, importanță pentru organizarea evidenței analitice a mijloacelor fixe, fișele analitice ale conturilor fiind grupate pe categorii de mijloace.

b) **După sectoarele unde sînt folosite**, mijloacele fixe pot fi grupate în *mijloace fixe cu caracter industrial*, folosite în sectoare cu activitate productivă și *mijloace fixe cu caracter neindustrial*, adică cele folosite în alte sectoare decît cel productiv ca, de pildă, sectorul aprovizionării, sectorul desfacerii, sectorul administrativ sau sectorul social-cultural al întreprinderii, precum și mijloacele fixe folosite în instituțiile bugetare.

Clasificarea mijloacelor fixe după sectorul de activitate în care sînt folosite prezintă importanță în întreprinderile economice pentru includerea amortizării în cheltuielile

aferente locului de utilizare a acestora. Astfel, pentru cele folosite în sectorul productiv, amortizarea intră în cheltuielile secțiilor de producție; pentru cele din sectorul aprovizionării — dacă sînt în afara incintei întreprinderii — în cheltuielile cu aprovizionarea materialelor; pentru cele din sectorul desfacerii, în cheltuielile în afara producției; pentru cele cu caracter administrativ și social-cultural, în cheltuielile de administrație ale întreprinderii.

c) **După măsura în care sînt folosite**, mijloacele fixe pot să se afle în una din următoarele situații: în activitate (în funcțiune); în rezervă; în conservare.

Mijloacele fixe în activitate se caracterizează prin aceea că sînt instalate și în stare de funcționare, chiar dacă o parte din timp nu sînt folosite ca, de exemplu, mijloacele fixe la întreprinderile sezoniere, mijloacele fixe în așteptare (folosite numai în perioadele de vîrf), mijloacele fixe aflate în reparații curente și revizii periodice etc.

Mijloacele fixe în rezervă cuprind pe de o parte mijloacele fixe pentru intervenție, adică acelea destinate a asigura continuitatea procesului de producție a mai multor întreprinderi din cadrul unui sector, iar pe de altă parte capacitățile noi de producție care nu sînt date încă în funcțiune.

Mijloacele fixe în conservare includ următoarele categorii de mijloace fixe: mijloacele fixe aflate în stare bună de funcționare, montate sau nemontate, care se scot temporar din procesul de producție din cauze determinate de sarcinile planului de stat, dar care sînt necesare activității ulterioare a întreprinderii; mijloacele fixe primite prin redistribuire dar nepuse încă în funcțiune; mijloacele fixe în stare de funcționare dar care nu mai corespund condițiilor cerute de noile procedee tehnologice.

Clasificarea mijloacelor fixe după măsura folosirii lor prezintă importanță, pe de o parte, pentru a cunoaște potențialul folosirii mijloacelor fixe, pe de altă parte, pentru calculul amortizărilor, întrucît numai la mijloacele fixe în activitate se calculează amortizarea, în timp ce mijloacele fixe în rezervă și în conservare nu sînt supuse amortizării.

d) **După apartenență**, mijloacele fixe se împart în: mijloace fixe proprii și mijloace fixe închiriate.

Mijloace fixe proprii sînt considerate acelea care se află în folosința unităților și sînt înscrise în inventarul acestora. În a doua categorie intră *mijloacele fixe primite în folosință temporară* (închiriate).

Separarea mijloacelor fixe după apartenență evită dubla înregistrare a acestora, respectiv includerea valorii lor de două

ori în situațiile centralizatoare, prin înregistrarea mijloacelor fixe închiriate în conturi distincte de acelea ale mijloacelor fixe proprii.

Unitatea de evidență a mijloacelor fixe. Evidența mijloacelor fixe se ține pe fiecare obiect în parte care constituie unitatea de evidență a mijloacelor fixe, adică obiectul de inventar.

Prin obiectul de inventar, ca unitate de evidență, se înțelege o instalație completă, cu toate dispozitivele și accesoriile legate de aceasta, sau obiectul destinat să îndeplinească funcții bine stabilite, ori complexul de obiecte destinat să îndeplinească, în totalitatea lui, o funcție determinată. Obiectul de inventar este, deci, acea unitate a mijlocului fix caracterizată prin stadiul de desăvîrșire a construcției, prin indivizibilitatea părților componente, prin folosirea independentă, prin izolarea în spațiu sau delimitarea sa de alte obiecte de inventar.

Pentru clădiri, obiectul de inventar îl constituie o anumită construcție separată în spațiu, cu toate anexele care deservesc clădirea : pentru mașinile de forță, obiectul de inventar îl constituie generatorul sau motorul cu toate piesele care compun împreună cu acesta un tot unitar.

Numărul obiectelor de inventar fiind mare, iar unele fiind asemănătoare, pentru o ușoară identificare a lor se atribuie fiecărui obiect un număr de inventar, care se înscrie în registrul numerelor de inventar.

Operațiile economice privind mijloacele fixe

Întreprinderile, organizațiile economice și instituțiile primesc mijloace fixe pe diferite căi, pentru îndeplinirea sarcinilor lor de plan. În timpul folosirii, aceste mijloace se uzează, iar pentru menținerea capacității lor de producție și pentru prelungirea duratei lor de întrebuințare, la anumite perioade de timp, trebuie să li se facă reparații capitale, precum și reparații curente.

Cînd mijloacele fixe au ajuns la limita lor de întrebuințare, ele sînt scoase din uz (lichidate).

Toate aceste situații dau naștere la următoarele operații în legătură cu mijloacele fixe :

1. Intrarea mijloacelor fixe.
2. Uzura, ca urmare a folosirii mijloacelor fixe și amortizarea lor.
3. Reparațiile capitale și reparațiile curente.
4. Ieșirea mijloacelor fixe.

1. **Intrarea mijloacelor fixe** în folosință permanentă poate avea loc prin dotare, transfer și pe calea investițiilor. Intrarea mijloacelor fixe pe calea investițiilor se poate face prin achiziții sau prin construcții de mijloace fixe.

Mijloacele fixe se pot afla în întreprindere nu numai în folosință permanentă, ci și în folosință temporară, calea obișnuită de intrare fiind închirierea.

La organizațiile cooperatiste și la gospodăriile agricole colective, mijloacele fixe pot intra și prin aporturile în natură ale membrilor gospodăriilor agricole colective.

Prin *dotare*, mijloacele fixe sînt primite de întreprinderi cu ocazia înființării lor, din fondul social al statului.

Prin *transfer*, unitățile primesc mijloace fixe de la alte unități, în cazul cînd ele au nevoie de asemenea mijloace pentru îndeplinirea programului lor de activitate. Transferarea se face în folosință permanentă, fără plată, între întreprinderile, instituțiile și organizațiile de stat, iar mijlocul fix atribuit poate fi nou sau folosit o anumită perioadă de timp de către unitatea de la care se transferă.

Prin investiții se înțelege totalitatea cheltuielilor efectuate pentru achiziționarea și construirea de noi mijloace fixe, precum și pentru reconstruirea și refacerea celor existente.

Este necesar să se facă distincție între dotare și investiții, ca modalități de intrare a mijloacelor fixe, deoarece : prin dotare, volumul mijloacelor fixe pe întreaga economie națională rămîne neschimbat, în timp ce investițiile atrag după ele o sporire a volumului acestor mijloace. De asemenea, în cadrul unei întreprinderi, dotarea de către stat are loc întotdeauna la înființarea ei, în timp ce investițiile constituie una dintre modalitățile de procurare a mijloacelor fixe de către întreprinderi, instituții etc., în timpul funcționării acestora.

Pentru ca o lucrare de investiții să fie finanțată și executată, ea trebuie să fie cuprinsă în planul de investiții al fiecărui titular de investiții. Nu se poate începe executarea nici unei lucrări fără *deschiderea finanțării* de către Banca de Investiții.

După cum s-a arătat, lucrările de investiții constau pe de o parte în achiziții, iar pe de altă parte în construiri de mijloace fixe.

Achiziționarea de mijloace fixe are ca obiect procurarea fie de mijloace de transport, fie de articole de inventar gospodăresc și mai ales de utilaj, care urmează a fi instalate de întreprinderea cumpărătoare sau de constructor la lucrarea de investiții ce o execută.

Construirea de mijloace fixe se poate executa practic în *antrepriză* sau în *regie*.

În antrepriză, lucrările de investiții se execută prin intermediul unei organizații economice speciale al căror obiect este executarea de lucrări de investiții pentru alte întreprinderi, în baza unui contract de antrepriză. Întreprinderea constructoare poartă denumirea de *constructor* (antreprenor general), iar întreprinderea pentru care se execută construcția poartă denumirea de *beneficiar* sau *titular de investiții*.

La baza contractului de antrepriză stă un *deviz general* cuprinzînd denumirea tuturor obiectelor, precum și toate cheltuielile necesare pentru efectuarea investițiilor.

Decontarea lucrărilor executate de antreprenor se face pe bază de *situații de plată* provizorii, cu procese-verbale de recepție intermediare, iar la sfîrșitul lucrării pe bază de situații de lucrări și procese-verbale de recepție definitive.

Cele mai multe lucrări de investiții se execută prin organizațiile de antrepriză. Investițiile în regie se execută cu mijloacele proprii ale întreprinderii fie în cadrul secțiilor speciale de investiții organizate în cadrul întreprinderii respective, fie de către secțiile principale de fabricație. Organizarea unei secții speciale de investiții este obligatorie în cazul cînd totalul investițiilor depășește într-un an o anumită sumă. Relațiile întreprinderii cu secția de investiții trebuie să fie aceleași, ca între întreprinderi și antreprenor.

În scopul întăririi disciplinei financiare, în ce privește folosirea fondurilor după destinția lor, titularii de investiții sînt obligați să țină evidența contabilă și tehnic-operativă a investițiilor separat de evidența activității de bază, indiferent dacă acestea se execută în antrepriză sau în regie.

2. **Uzura și amortizarea mijloacelor fixe.** Mijloacele fixe se consumă pe măsura folosirii lor în procesul de producție, această consumare găsindu-și expresia în uzura lor, exprimată sub formă bănească. Recuperarea contravalorii uzurii se face sistematic pentru fiecare perioadă de gestiune în parte, pe calea amortizării.

Esența uzurii și a necesității includerii ei în prețul de cost a fost precizată de K. Marx astfel:

„Se știe din experiență cît timp ține în medie un mijloc de muncă, de exemplu o mașină anumită. Să presupunem că valoarea lui de întrebuințare nu ține în procesul de muncă decît 6 zile. În fiecare zi de muncă el pierde deci în medie 1/6 din valoarea sa de întrebuințare și transmite în consecință 1/6 din valoarea sa produsului zilnic. În felul acesta se calculează *uzajul*

tuturor mijloacelor de muncă, adică pierderea, să zicem zilnic, de valoare de întrebuințare și trecerea corespunzătoare, zilnic, de valoare asupra produsului"[1].

Rezultă deci că uzura înseamnă pierderea din valoarea de întrebuințare a mijlocului fix, datorită utilizării lui în procesul muncii. Această pierdere se recuperează pe calea *amortizării* care înseamnă operația de includere în prețul de cost al producției, în fiecare perioadă de gestiune, a unor sume ce reprezintă echivalentul valoric al uzurii, stabilit după anumite criterii.

Sub acest aspect, amortizarea este un element al prețului de cost (cheltuială de producție) și se înregistrează ca atare în evidența contabilă. Sumele respective, incluse în prețul de cost poartă numele de *alocații de amortizare*, iar totalul lor constituie *fondul de amortizare* care se depune pe două destinații, și anume : o cotă la Banca de Investiții și o altă cotă la Banca de Stat, într-un cont special de disponibil pentru reparații capitale.

Amortizarea are următoarele destinații :

— este o sursă importantă de finanțare a investițiilor, întrucît o cotă-parte din fondul de amortizare este destinată să acopere cheltuielile de investiții ;

— este sursa principală de finanțare a reparațiilor capitale ;

— constituie un fond de rezervă, deoarece fondul de amortizare nu este utilizat pentru reînnoirea mijloacelor fixe, decît atunci cînd acestea s-au uzat complet, adică au ajuns la limita duratei lor de serviciu. Pînă atunci acest fond apare ca un fond de rezervă acumulat în bani.

Regimul amortizărilor nu se aplică instituțiilor bugetare, stațiunilor de mașini și tractoare, organizațiilor de masă și nici gospodăriilor agricole colective. La aceste unități, mijloacele fixe nu se amortizează și ca atare în evidența contabilă nu se fac înregistrări în legătură cu uzura mijloacelor fixe, care se mențin în evidență cu valoarea lor inițială pînă la scoaterea lor din uz.

Amortizarea se calculează lunar la valoarea de inventar a mijloacelor fixe în funcțiune, în ultima zi a lunii precedente.

Sînt supuse amortizării numai anumite categorii de mijloace fixe, și anume : mijloacele fixe proprii aflate în funcțiune, precum și cele ce se găsesc în reparații capitale pe o perioadă ce nu depășește 30 zile. Se amortizează de asemenea și investițiile făcute la mijloacele fixe primite cu chirie, care măresc valoarea acestor mijloace.

---

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Editura Politică, București, 1960, p. 231.

Nu sînt supuse amortizării mijloacele fixe aflate în rezervă sau în conservare. De asemenea nu se amortizează animalele de reproducție care fac parte din turma de bază, biblioteca tehnică procurată din fondurile pentru producție și mijloacele fixe ale instituțiilor bugetare etc.

După cum s-a mai arătat, amortizarea se include lunar în prețul de cost al producției ca o cheltuială de producție, ținînd seama de locurile unde sînt utilizate mijloacele fixe.

3. **Reparațiile capitale.** În timpul utilizării lor în procesul de producție, mijloacele fixe se uzează, din care cauză ele trebuie să fie reparate periodic, adică refăcute parțial, menținîndu-li-se astfel capacitatea de lucru și durata de funcționare.

Mijloacele fixe se uzează de regulă în întregul lor, în funcție de natura și durata fiecărui mijloc fix în parte. Însă anumite părți ale aceluiași mijloc se uzează în mod diferit, respectiv la date deosebite și aceasta pentru că participarea lor în procesul de producție este de asemenea diferită.

Reparațiile capitale sînt acelea care constau din înlocuirea unor părți principale sau a unui număr important de piese uzate peste măsură, precum și din repararea celor parțial uzate, asigurîndu-se astfel mijlocului fix funcțiunea normală pe o durată mai mare de un an.

Reparațiile curente cuprind cheltuielile făcute de întreprindere pentru menținerea mijloacelor fixe în stare bună de funcționare, în vederea păstrării lor în cît mai bune condiții (curățire, gresaj etc).

Reviziile periodice, denumite și reparații mijlocii, sînt lucrările care se execută după o anumită perioadă de lucru și care constau în revizuirea totală sau parțială a mijlocului fix, ceea ce necesită demontarea în parte sau integrală a acestuia, în vederea înlocuirii pieselor uzate și în general a părților deteriorate.

Dat fiind că între reparațiile capitale și cele curente, (inclusiv reviziile periodice) sînt deosebiri importante atît din punctul de vedere al naturii lor, cît și din punctul de vedere al fondurilor din care se acoperă cheltuielile respective, în evidența contabilă se face o delimitare precisă între cele două feluri de reparații, prin înregistrarea în mod diferit a cheltuielilor respective.

Principala sursă de acoperire a cheltuielilor pentru reparațiile capitale o constituie fondul la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale, creat din cota-parte a fondului de amortizare destinată acestui scop.

În funcție de destinația pe care o au mijloacele fixe la care se fac reparații capitale, acestea mai pot avea și alte surse de

finanțare. Astfel, reparațiile capitale ale creșelor și căminelor se execută din fondul special constituit pentru întreținerea creșelor și căminelor, dacă în bugetele acestora sînt prevăzute sume destinate reparațiilor capitale.

O altă sursă de finanțare a reparațiilor capitale o constituie împrumuturile pentru reparațiile capitale acordate de Banca de Stat sau de Banca de Investiții întreprinderilor de construcții. Rambursarea acestor împrumuturi se face din contul special pentru reparații capitale.

Reparațiile capitale nu pot fi executate decît dacă sînt prevăzute în *planul financiar al reparațiilor capitale*. Acest plan se întocmește pe baza revizuirii tehnice a stării mijloacelor fixe, făcute în scopul stabilirii gradului lor de uzură.

Pentru reparațiile curente și reviziile periodice se întocmește de asemenea, un plan separat de acela al reparațiilor capitale. Pentru reparațiile curente, care nu pot fi prevăzute, se înscrie în același plan numai suma globală necesară acoperirii cheltuielilor acestor reparații.

Cheltuielile necesitate de reparațiile curente și reviziile periodice se suportă din fondurile producției curente.

4. **Ieșirea mijloacelor fixe.** Mijloacele fixe pot ieși din întreprindere prin transferarea lor altor întreprinderi, în folosință permanentă și fără plată, prin darea lor cu chirie sau prin lichidarea lor.

Transferarea mijloacelor fixe în folosință permanentă și fără plată către alte întreprinderi nu se poate face decît în condițiile prevăzute de lege.

Ieșirea mijloacelor fixe prin închiriere se face pe baza unui contract de închiriere, ele rămînînd mai departe în inventarul întreprinderii care le-a închiriat.

Lichidarea mijloacelor fixe are loc în cazul cînd mijloacele fixe sînt scoase din funcțiune la limita duratei lor de întrebuințare, ori cînd folosirea lor în continuare necesită reparații capitale ce se dovedesc a fi nerentabile. De asemenea, mijloacele fixe mai pot fi trecute în lichidare în cazuri de calamități, precum și în cazul cînd un anumit mijloc fix este trecut în grupa mijloacelor circulante (de exemplu un animal de muncă este trecut în categoria animalelor la îngrășat).

Lichidarea mijloacelor fixe înseamnă scoaterea definitivă din funcțiune a acestora, prin demontare, dărîmare etc. Această operație ocazionează înregistrări referitoare la scăderea din evidență a mijlocului fix trecut în lichidare, precum și scăderea uzurii acestuia. Se înregistrează, de asemenea, cheltuielile efec-

tuate cu lichidarea, precum şi materialele obţinute de pe urma lichidării.

Valoarea acestora poate să fie mai mare sau mai mică decît suma cheltuielilor efectuate, creîndu-se astfel un plus sau un minus de mijloace circulante.

b) *Mijloacele circulante*

Mijloacele circulante sînt destinate să asigure continuitatea procesului de producţie şi de circulaţie şi se găsesc într-o permanentă mişcare şi transformare, în cadrul unui circuit închis. În componenţa mijloacelor circulante intră o serie de elemente distincte, fiecare dintre acestea avînd un anumit rol în procesul de producţie sau de circulaţie.

Cunoaşterea rolului şi particularităţilor elementelor mijloacelor circulante prezintă importanţă atît pentru munca practică de evidenţă contabilă cît şi pentru planificarea financiară. Astfel, evidenţa contabilă înregistrează existenţa, mişcarea şi transformarea mijloacelor circulante pe fiecare element în parte sau pe categorii de elemente. Planificarea necesarului de mijloace circulante (stabilirea normativelor) se face, de asemenea, ţinîndu-se seama de natura şi particularităţile fiecărui element al acestor mijloace. Depăşirea necesarului minim (supranormativ), precum şi reducerea acestuia sub plafonul stabilit (subnormativ) se urmăresc de evidenţa contabilă tot pe elemente distincte ale mijloacelor circulante.

Cunoaşterea elementelor mijloacelor circulante mai este, de asemenea, necesară în legătură cu constituirea garanţiei împrumuturilor obţinute de întreprindere de la Banca de Stat, în sensul că numai anumite elemente ale mijloacelor circulante sînt considerate obiecte de credit.

În sfîrşit, este important de reţinut că între elementele mijloacelor circulante trebuie să existe o proporţie justă, pentru a se asigura folosirea eficientă a acestora.

Clasificarea mijloacelor circulante

Diversitatea mijloacelor circulante, particularităţile lor, precum şi rolul diferit pe care aceste mijloace îl au în cadrul întreprinderii, fac necesară clasificarea lor după anumite criterii. La clasificarea mijloacelor circulante este neapărat necesar a se ţine seama de forma succesivă pe care o îmbracă aceste mijloace în diferitele faze ale circuitului lor economic. Astfel, în acest circuit, mijloacele circulante trec succesiv din sfera

procesului de circulație în sfera procesului de producție, pentru a trece apoi din nou în sfera procesului de circulație. Acest criteriu de clasificare a mijloacelor circulante corespunde, în cea mai mare măsură, cerințelor evidenței contabile privind reflectarea neîntreruptă a mișcării și transformării mijloacelor economice în toate fazele circuitului.

Ținînd seama de criteriul enunțat mai sus, mijloacele circulante se grupează în : *mijloace materiale, mijloace în decontare și mijloace bănești.*

Această clasificare corespunde, de altfel, și formei succesive pe care o îmbracă aceste mijloace. Astfel, în industrie, materiile prime aprovizionate se transformă în produse finite (mijloace materiale), care se expediază clienților (mijloace în decontare), de la care apoi se încasează contravaloarea lor (mijloace bănești).

Mijloacele circulante materiale. Un loc important în cadrul mijloacelor circulante materiale îl ocupă obiectele muncii. Bineînțeles că, pentru procurarea materiilor și materialelor, întreprinderea trebuie să dispună de mijloacele bănești necesare pentru achitarea furnizorilor, de la care s-au procurat materiile și materialele respective. O parte din aceste mijloace bănești le are întreprinderea încă de la înființarea ei, cînd i-au fost puse la dispoziție, sub formă de dotație din bugetul statului. O altă parte, se procură, în cursul desfășurării activității, din diverse alte surse ca : împrumuturi de la bancă, finanțări de la buget, reținerea unei cote-părți din beneficii etc.

În cele ce urmează se face prezentarea principalelor elemente ale mijloacelor circulante materiale.

Materia primă constituie substanța principală în componența produsului finit, în care se regăsește total sau parțial în forma ei inițială sau într-o formă transformată (de exemplu : minereul de fier în structura fontei, firele de bumbac în țesături etc.). „Orice materie primă este obiect al muncii, dar nu orice obiect al muncii este materie primă. Obiectul muncii este materie primă numai după ce a suferit o schimbare prin intermediul muncii” [1].

În afară de materii prime, întreprinderile se mai aprovizionează și cu *materii auxiliare* care, în procesul de producție, se adaugă materiei prime în scopul de a ajuta la transformarea acesteia (substanțele chimice în industria de prelucrare a țițeiului etc.) sau sînt consumate de mijloacele de muncă (combu-

---

[1] K. Marx, *Capitalul*, vol. I, Editura Politică, București, 1960, p. 208.

stibilul) sau, în sfîrşit, ajută la executarea muncii însăşi (materiile folosite pentru luminat şi încălzit).

Se subliniază rolul deosebit pe care îl are *combustibilul* care poate fi folosit după cele trei destinaţii enunţate mai sus. În funcţie de aceste destinaţii, combustibilul poate fi de trei feluri, şi anume: *combustibilul tehnologic*, cel care se adaugă materiei prime pentru a provoca acesteia anumite transformări (cocsul folosit în cuptoarele înalte); *combustibilul energetic*, cel care se consumă de însuşi mijlocul de muncă (cărbunii folosiţi la cazane pentru producerea aburului); *combustibilul neindustrial* (gospodăresc), cel care ajută la executarea muncii însăşi (pentru încălzitul birourilor, atelierelor etc.).

Din punctul de vedere al stării lui de agregaţie, combustibilul poate fi solid, lichid şi gazos.

Împărţirea combustibilului după destinaţia sa prezintă importanţă pentru evidenţa contabilă, în legătură cu includerea în preţul de cost al consumului de combustibil, care se înregistrează în mod diferit, în funcţie de destinaţia consumului. Împărţirea combustibilului din punctul de vedere al stării de agregaţie este de asemenea necesară deoarece în evidenţa contabilă se folosesc etaloane naturale diferite, după starea fizică a combustibilului.

În categoria mijloacelor circulante cu conţinut material necesare producţiei se includ şi ambalajele. După durata lor de întrebuinţare, ambalajele pot fi: *ambalaje de natura obiectelor de inventar* de mică valoare sau scurtă durată, adică acelea care au o durată mai mică de un an sau o valoare sub 300 lei (butoaie, saci de cînepă şi iută etc.), *ambalaje de circulaţie*, acelea care se predau definitiv o dată cu marfa şi nu se mai restituie (saci de hîrtie, cutii de carton etc.); *ambalaje de producţie*, care servesc pentru desăvîrşirea procesului de producţie (cutiile de conserve, cutiile de cremă etc.).

Nu fac parte din mijloacele circulante *ambalajele de investiţii*, care sînt obiecte de natura mijloacelor fixe, întrunind ambele condiţii ale acestora (butoaiele mari de tablă, cisternele etc.).

Deşeurile provin fie din resturi ale materiilor prime utilizate în procesul de producţie (strunjitura metalică, bucăţi de piese, rumeguş etc.), fie din rebuturile din producţie care nu se mai pot recondiţiona, fie din lichidarea mijloacelor fixe, a obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată şi a echipamentului de protecţie (fierul vechi rezultat din lichidarea unei maşini).

Deşeurile se pot valorifica prin reintroducerea lor în procesul de producţie, în scopul fabricării obiectelor de consum, sau prin vînzarea lor.

Piesele de schimb pentru reparaţii reprezintă un element distinct al mijloacelor circulante. Acestea prezintă particularitatea că nu se consumă într-un singur proces de producţie. Servesc, în general, pentru înlocuirea pieselor uzate sau executarea de reparaţii ale utilajului (roţi dinţate, arcuri etc.).

Animalele tinere şi animalele la îngrăşat. În întreprinderile industriale, animalele tinere şi animalele la îngrăşat se cuprind în categoria mijloacelor circulante atunci cînd ele sînt procurate dinafară sau obţinute de la secţiile anexe ale întreprinderii cu scopul de a fi folosite ca materie primă la fabricile de conserve şi mezeluri. În sectorul agricol, animalele tinere sînt destinate să refacă şi să lărgească turma de bază (animalele de producţie şi de reproducţie).

Obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată sînt, aşa cum s-a mai precizat, acele mijloace de muncă care au o valoare mai mică de 300 de lei, indiferent de durata lor, sau o durată de funcţionare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Ele sînt asimilate mijloacelor circulante pentru necesităţi de planificare şi evidenţă, precum şi pentru finanţarea lor.

Organizarea evidenţei contabile a obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată prezintă anumite particularităţi, ca urmare a asemănărilor şi deosebirilor pe care aceste obiecte le prezintă atît faţă de mijloacele fixe, cît şi faţă de mijloacele circulante. Astfel, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată fiind folosite, ca orice mijloc de muncă, de mai multe ori în procesul de producţie, preţul lor de cost nu poate fi repartizat dintr-o dată şi integral asupra cheltuielilor de producţie ale unei singure luni, aşa cum se procedează pentru celelalte materii şi materiale, ci pe măsura uzării lor, ca în cazul mijloacelor fixe. De asemenea, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată mai prezintă asemănare cu mijloacele fixe şi prin faptul că la scoaterea lor din folosinţă, se poate recupera o cantitate mai mare sau mai mică de materiale, ca şi în cazul lichidării mijloacelor fixe, apărînd astfel necesitatea de a reflecta în evidenţă nu numai trecerea în producţie a obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, ci şi scoaterea lor din uz.

Folosind în mai multe cicluri de producţie, ca şi mijloacele fixe, ele au nevoie de reparaţii, şi anume de reparaţii curente, care constituie o cheltuială de producţie.

Datorită faptului că sînt numeroase și variate, iar mișcarea lor este foarte frecventă, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată se aseamănă, sub acest aspect, cu materiile și materialele, ceea ce face ca evidența lor să se țină pe feluri de obiecte, ca la evidența materialelor, și nu individual, pe fiecare obiect, ca la evidența mijloacelor fixe.

Obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată se mai aseamănă cu mijloacele circulante și sub aspectul sursei de finanțare, ele procurîndu-se din fondurile de producție, ca și mijloacele circulante, și nu din fondurile afectate investițiilor, ca mijloacele fixe.

Pentru toate considerentele de mai sus, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată ocupă, din punctul de vedere al organizării evidenței contabile, o situație intermediară între mijloacele fixe și cele circulante.

Asemănător sub mai multe aspecte cu obiectele de inventar este *echipamentul de protecție* (halatele, șubele de iarnă, cizmele de cauciuc, ochelarii de protecție etc.), procurate de întreprindere în vederea protejării sănătății, integrității fizice și îmbrăcămintei muncitorilor.

Ca și obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, echipamentul de protecție se consumă treptat, prin uzare, aceasta constituind o cheltuială de producție. De asemenea, din punctul de vedere al evidenței, echipamentul de protecție este asimilat obiectelor de inventar de mică valoare sau de scurtă durată.

Materiile și materialele aprovizionate de întreprindere se pot înregistra în evidența contabilă la unul din următoarele prețuri : preț de cost efectiv, preț de facturare sau preț planificat de aprovizionare. Eliberarea materiilor și materialelor din depozitele întreprinderii și predarea acestora la secții și locuri de muncă marchează însăși începerea procesului de producție din care rezultă produse finite, semifabricate, lucrări executate, servicii prestate etc.

Produsele finite sînt bunurile materiale al căror proces de fabricație a fost terminat și pentru care s-au întocmit documentele corespunzătoare de recepție de către serviciul controlului tehnic de calitate al întreprinderii, precum și documentele de predare la magazie.

Produsele la care, în urma verificării, s-au constatat defecte de fabricație, poartă numele de *rebuturi*.

Rezultatul procesului de producție poate consta nu numai în obținerea de produse finite, ca bunuri materiale, ci și în *lucrări executate* și *servicii prestate*. Față de produsele finite,

lucrările executate şi serviciile prestate prezintă particularitatea că nu se înmagazinează, ci pe măsura terminării şi recepţionării lor ele se facturează clienţilor.

Produsele finite destinate vînzării, lucrărilor de investiţii sau reparaţiilor capitale, precum şi cele folosite pentru nevoile social-culturale ale întreprinderii, împreună cu serviciile prestate şi lucrările executate de întreprindere, formează *producţia-marfă* a întreprinderii. În producţia-marfă nu se includ produsele destinate să servească consumul intern. Nu se includ, de asemenea, rebuturile şi deşeurile.

Dacă la valoarea producţiei-marfă se adaugă valoarea materiei prime prelucrate pentru alte întreprinderi, precum şi creşterea (+) sau descreşterea (—) valorii semifabricatelor şi combustibilului din producţie proprie, indiferent de destinaţie, a producţiei neterminate şi a matriţelor etc. din producţie proprie, se obţine *producţia globală* a întreprinderii.

În munca de evidenţă contabilă este necesar să se facă distincţie între producţia neterminată şi *semifabricatele din producţie proprie*. Semifabricatele au parcurs numai parţial procesul de producţie (numai anumite secţii), după care au fost recepţionate şi înmagazinate, urmînd apoi să fie predate mai departe în celelalte secţii, pentru a intra în componenţa produselor finite sau pentru a fi vîndute altor întreprinderi (de exemplu, talpa la întreprinderile de încălţăminte care au şi secţii de tăbăcărie).

Producţia neterminată este aceea care nu a parcurs pînă la sfîrşitul lunii întregul ciclu de fabricaţie sau a parcurs acest ciclu, deci a fost terminată, însă nu a fost recepţionată. În cheltuielile pentru producţia neterminată intră valoarea materialelor şi materiilor aflate în curs de prelucrare, împreună cu celelalte cheltuieli de prelucrare (amortizare, salarii etc.).

Stabilirea cantitativă şi valorică a producţiei neterminate are o deosebită importanţă pentru calculul corect al preţului de cost al produselor finite. Astfel, valoarea producţiei neterminate de la începutul lunii se adaugă la cheltuielile efectuate în cursul lunii, în timp ce valoarea producţiei neterminate de la sfîrşitul lunii se scade din totalul cheltuielilor de producţie.

Mijloacele circulante în decontare. Pe baza contractelor încheiate cu cumpărătorii, produsele finite sînt scoase din depozite şi expediate clienţilor. Lucrările executate şi serviciile prestate pentru alte întreprinderi (inclusiv sectorul de investiţii şi reparaţii capitale) sînt de asemenea, facturate clienţilor. Expedierea produselor, precum şi facturarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate nu constituie încă încheierea circui-

tului *bani-marfă-bani*, ci reprezintă numai o fază intermediară între producția finită și realizarea ei (transformarea ei în bani).

Expedierea produselor finite precum și facturarea lucrărilor executate și serviciilor prestate au ca efect imediat intrarea întreprinderii în relații de decontare cu clienții. La aprovizionarea cu materii și materiale, întreprinderea intră, de asemenea, în relații de decontare însă cu furnizorii.

Valoarea produselor expediate, pentru care nu s-a efectuat decontarea respectivă reprezintă pentru furnizor *mijloace circulante în decontare*. De asemenea, sînt considerate mijloace circulante în decontare sumele avansate salariaților întreprinderii în scopul îndeplinirii anumitor sarcini (aprovizionări, deplasări etc.), precum și cele avansate antreprenorilor pentru executarea unor lucrări de investiții sau reparații capitale etc.

Mijloacele circulante în decontare sînt deci valorile materiale sau bănești avansate de întreprindere altor întreprinderi sau persoane, care urmează a fi decontate ulterior.

Efectuarea decontării ocazionează trecerea (virarea) unei anumite sume din contul întreprinderii care o datorează (client, debitor), în contul altei întreprinderi căreia i se datorează suma respectivă (furnizor, creditor). Forma principală de decontare folosită de întreprinderi o constituie acceptarea. În anumite situații și cu respectarea anumitor condiții, întreprinderile mai pot utiliza și alte forme de decontare, de exemplu: decontarea pe bază de dispoziție de plată, de dispoziție de încasare, de cecuri din carnete fără limită de valoare, pe bază de acreditiv etc.

Acceptarea constă în virarea sumei datorate și acceptate de cumpărător din contul său de decontare de la bancă, în contul de decontare al furnizorului. Ea constituie forma preferată a decontărilor.

Documentul principal de decontare folosit în cadrul acceptării este *factura-talon*.

În esență, operația de decontare între furnizor și cumpărător în cadrul formei de decontare prin acceptare se desfășoară astfel:

— Furnizorul expediază cumpărătorului produsele finite, întocmind totodată documentele corespunzătoare privind livrarea produselor, printre care și factura-talon (în 4 exemplare).

— În termenul legal, furnizorul este obligat să depună la banca sa spre încasare factura nr. 1 (originalul) împreună cu talonanele nr. : 1, 2 și 3 și un *borderou de facturi* în două exemplare (borderoul „D" și borderoul „C"). Acestea poartă numele de *documente spre decontare*. Factura nr. 2 însoțește marfa expe-

diată cumpărătorului sau se trimite direct acestuia. Facturile nr. 3 şi 4, împreună cu talonul nr. 4, rămîn la furnizor.

— Pe baza documentelor depuse la bancă, furnizorul obţine de la banca sa un *credit pe documente de decontare*. Suma respectivă se virează de către bancă în contul de decontare privind activitatea de bază a furnizorului şi este destinată să *reîntregească* mijloacele circulante ale acestuia, care au fost diminuate în momentul expedierii produselor către cumpărător.

Sumele obţinute de furnizor de la banca sa drept credite pe documente spre decontare ajută acestuia să-şi continue nestingherit activitatea. De reţinut faptul că banca furnizorului acordă acestuia un credit pe documente spre decontare care reprezintă necesarul strict de mijloace băneşti de care furnizorul are nevoie pentru continuarea procesului de producţie.

Practic s-a stabilit că necesarul de mijloace circulante pe care furnizorul are dreptul să-l primească de la bancă pe măsura expedierii produselor trebuie să fie egal cu *preţul planificat al produselor expediate, mai puţin amortizarea aferentă acestor produse*. Suma de bani reprezentînd amortizarea aferentă produselor expediate — deşi este încorporată în produsele expediate — totuşi nu se pune la dispoziţia furnizorului de către banca sa, întrucît această amortizare nu serveşte pentru continuarea procesului de producţie, ci este destinată pentru înlocuirea ulterioară a mijloacelor fixe în funcţiune şi pentru acoperirea cheltuielilor cu reparaţiile capitale efectuate acestor mijloace fixe. Rambursarea (restituirea) creditelor pe documente de decontare se face de către furnizor, pe măsura încasării contravalorii produselor de la cumpărător.

Reîntregirea operativă de către bancă a mijloacelor circulante ale furnizorului la nivelul preţului planificat al produselor, mai puţin amortizarea, contribuie la înlăturarea greutăţilor financiare pe care le poate avea furnizorul din cauza unor cumpărători care nu dispun de mijloace băneşti în cont, datorită unor deficienţe existente în activitatea lor.

— Banca furnizorului trimite băncii cumpărătorului factura nr. 1 (originalul) împreună cu taloanele nr. 1 şi 2. Talonul nr. 3 rămîne ca document la banca furnizorului, pentru a se urmări primirea avizului de creditare de la banca cumpărătorului.

— Banca cumpărătorului eliberează cumpărătorului, la prezentarea acestuia la ghişeul băncii, factura nr. 1 (originalul) spre acceptare, semnînd de primire pe talonul nr. 1.

— Cumpărătorul este obligat ca în termenul legal să accepte să refuze sau să amîne plata pentru neprimirea mărfii.

Important de reținut este faptul că, cumpărătorul este obligat să accepte și să achite factura numai după primirea și recepționarea mărfii și numai dacă aceasta corespunde clauzelor contractuale. Această măsură determină pe furnizori să respecte întocmai obligațiile contractuale cu privire la cantitatea, calitatea și sortimentul produselor, întrucît nerespectarea lor duce la refuzul de plată al clientului, cu toate consecințele ce decurg din acest refuz.

— În cazul acceptării facturii, banca cumpărătorului retrage suma respectivă din contul acestuia și comunică băncii furnizorului efectuarea acestei operații, pe baza unui aviz la care anexează talonul nr. 2 al facturii.

— Banca furnizorului, la rîndul ei, trece suma respectivă într-un cont separat al furnizorului, operație care echivalează cu încasarea sumei de către furnizor de la clientul său.

După cum s-a arătat, banca furnizorului retrage acestuia, la încasarea facturii, creditul pe documente spre decontare ce i-a fost acordat la expedierea produselor. Se înțelege că cele două bănci, la rîndul lor, se decontează între ele pentru suma preluată de la cumpărător, respectiv plătită furnizorului.

Operația de retragere a sumei din contul cumpărătorului, respectiv de trecere (virare) a acestei sume în contul furnizorului, este comunicată de băncile respective întreprinderilor pe care le-au deservit, cu ajutorul documentului de bancă numit *extras de cont*.

Desfășurarea operațiilor privind decontarea între furnizor și cumpărător pe baza acceptării are loc, în modul prezentat mai sus, atunci cînd ambele întreprinderi își au sediul în localități diferite și sînt deservite de unități bancare diferite.

În cazul în care atît furnizorul, cît și cumpărătorul își au sediul în aceeași localitate și sînt deserviți de aceeași unitate bancară, circulația documentelor între bănci se înlătură.

La acceptarea facturii, banca respectivă înregistrează plata în contul cumpărătorului și încasarea în contul furnizorului.

În cadrul folosirii formei de decontare prin acceptare, în practică, au loc o serie de situații specifice, ca de exemplu: refuzul parțial sau total al cumpărătorului, revenirea cumpărătorului asupra refuzului său de acceptare, primirea de către cumpărător a mărfurilor ce i-au fost expediate și neprimirea prin bancă într-un anumit termen a facturii etc. Toate aceste situații implică un anumit procedeu de lucru, potrivit dispozițiilor legale în vigoare.

Decontarea pe baza dispoziției de plată constă în dispoziția dată de client băncii care îl deservește , de a vira o anumită

sumă din contul său de la bancă în contul furnizorului sau creditorului căruia îi datorează suma respectivă. Folosirea dispoziției de plată este limitată la unele cazuri specifice privind decontarea între întreprinderi. Astfel, dacă clientul a primit prin banca sa o factură a furnizorului fără să fi primit în termenul legal şi mărfurile respective el este obligat să restituie băncii această factură, iar după primirea mărfurilor şi recepționarea lor să dispună achitarea sumei în favoarea furnizorului, pe baza unei dispoziții de plată.

Clientul poate, de asemenea, să emită dispoziție de plată şi în cazul cînd a primit produsele expediate de furnizor, le-a recepționat, însă n-a primit factura întrucît furnizorul, din neglijență, nu a depus-o la bancă.

În cazul cînd cumpărătorul revine asupra refuzului, el este de asemenea obligat să dispună achitarea contravalorii produselor tot pe baza dispoziției de plată.

Decontarea pe bază de dispoziție de încasare constă în ordinul dat de furnizor băncii care îl deserveşte, pentru lichidarea unei creanțe certe a acestuia, prin virarea de către bancă a sumei respective din contul cumpărătorului, în contul furnizorului.

Folosirea dispoziției de încasare este şi ea limitată la unele cazuri particulare de decontare între întreprinderi. Astfel, sumele datorate furnizorului de către cumpărător, în urma revenirii asupra refuzului de acceptare, pot fi lichidate fie printr-o dispoziție de plată dată de către cumpărător, aşa cum s-a arătat, fie printr-o dispoziție de încasare dată de către furnizor.

De asemenea, atît pentru sumele refuzate neîntemeiat de către cumpărător, cît şi pentru cele datorate de acesta pe baza hotărîrii Arbitrajului de Stat, furnizorul este îndreptățit să emită către bancă o dispoziție de încasare.

Decontarea prin cecuri din carnete cu sumă limitată se foloseşte pentru achitarea cheltuielilor legate de transportul mărfurilor efectuat de organizațiile socialiste de transport, a locațiilor, taxelor de încărcare-descărcare şi a oricăror alte taxe ce se percep la expedierea sau la eliberarea mărfurilor sosite la destinație. Cecurile din carnete cu sumă limitată se mai folosesc pentru decontarea mărfurilor aprovizionate în cadrul plafonului valoric admis pentru aceste cumpărături. Carnetele de cecuri se eliberează de către Banca de Stat numai acelor întreprinderi, titulare de cont, care nu beneficiază de credite pe documente de decontare şi pentru care operațiile de mai sus au caracter de permanență. Banca de Stat deschide întreprinderii un cont pentru suma limitată a fiecărui carnet, pe

baza unei dispoziții de plată prezentate de întreprindere, preluînd suma respectivă din contul de decontare al acesteia.

Pentru achitarea unei sume datorate organizației de transport, întreprinderea completează un cec dintr-un astfel de carnet, în momentul în care plata a devenit exigibilă. Cecul este prezentat împreună cu carnetul la casieria organizației de transport. În termenul legal aceasta din urmă depune cecul la unitatea bancară de care este deservită, spre a fi decontat. Suma din cecul admis la decontare este virată din contul personal al fiecărui carnet în contul organizației de transport, ceea ce echivalează cu achitarea sumei de către titularul carnetului. Dacă dintr-un carnet s-au utilizat toate cecurile fără a se fi epuizat întreaga sumă limitată, sau dacă a expirat termenul de valabilitate a carnetului, acesta se depune la unitatea bancară, care restituie întreprinderii suma neutilizată.

Dccontarea prin cecuri din carnete fără limită de sumă se folosește pentru plata cheltuielilor de transport, a locațiilor, a taxelor de încărcare-descărcare către organizațiile de transport socialiste.

Între această formă de decontare și aceea pe bază de cecuri din carnete cu sumă limitată există următoarele deosebiri :

— cecurile din carnete fără limită de sumă se folosesc numai de organizațiile economice care beneficiază de credite pe documente de decontare ;

— eliberarea carnetelor de cecuri fără limită de sumă se face pe baza unei cereri și nu pe bază de dispoziție de plată, deci fără preluarea vreunei sume din contul de decontare al întreprinderii ;

— carnetele de cecuri fără limită de sumă au termen de valabilitate nelimitat ;

— carnetele de cecuri fără limită de sumă pot fi eliberate pentru plăți în favoarea mai multor organizații de transport.

În ce privește decontarea propriu-zisă pe bază de cecuri din carnete fără limită de sumă, aceasta este în general asemănătoare cu aceea pe bază de cecuri din carnete cu sumă limitată, cu deosebirea că la prezentarea cecului spre decontare, unitatea bancară virează suma respectivă din contul plătitorului în contul organizației de transport.

Decontarea pe bază de acreditiv se folosește numai în mod excepțional și anume ca o măsură luată de bancă față de acele întreprinderi care în mod sistematic încalcă disciplina de plăți.

Acreditivul constă din retragerea de către bancă a unei sume din disponibilitățile bănești ale organizației tutelare a

cumpărătorului şi trecerea ei într-un cont separat al băncii, în scopul de a fi achitată furnizorului cu sediul în altă localitate.

Banca furnizorului, care este avizată de deschiderea acreditivului, virează suma respectivă în contul furnizorului, în urma prezentării de către acesta a documentelor din care rezultă că a livrat cumpărătorului produsele în condiţiile stabilite.

Deschizîndu-se pe seama mijloacelor băneşti ale organizaţiei tutelare, forma de decontare prin acreditiv constituie un mijloc de a determina aceste organizaţii să ia măsuri de înlăturare a deficienţelor existente la întreprinderile în cauză.

Mijloacele circulante băneşti. După cum s-a arătat, în faza finală a circuitului are loc transformarea mărfurilor în mijloace băneşti.

Disponibilităţile băneşti ale întreprinderilor se păstrează obligatoriu la Banca de Stat în conturi de decontare deschise întreprinderii în acest scop. O parte neînsemnată a mijloacelor băneşti este păstrată în casieria întreprinderii pentru efectuarea plăţilor curente şi reduse ca volum. De asemenea, întreprinderile pot face încasări de sume direct prin casierie, cu condiţia ca acestea să nu depăşească o anumită limită prevăzută de dispoziţiile legale. Întreprinderile pot efectua două categorii de operaţii băneşti şi anume: încasări şi plăţi *în numerar* şi încasări şi plăţi *fără numerar* (prin intermediul decontărilor).

Încasările şi plăţile în numerar ale întreprinderilor şi organizaţiilor economice socialiste sînt planificate. Aceasta se realizează cu ajutorul *planului de casă* care cuprinde, pe de o parte, pe posturi distincte, sumele ce urmează a se încasa în numerar, iar, pe de altă parte, plăţile în numerar. Tot în planul de casă al întreprinderilor se prevede suma maximă pe care acestea au dreptul să o păstreze în permanenţă în casieriile lor proprii. Această sumă este destinată pentru a servi la acoperirea cheltuielilor mărunte şi urgente. Ea poartă denumirea de *plafon* (sold) de casă. Plafonul de casă se stabileşte anual şi poate fi modificat după necesităţi. Sumele provenite din încasări în numerar, care depăşesc plafonul de casă, trebuie depuse zilnic la banca la care întreprinderea respectivă are deschis contul de decontare. Unele sume ca, de pildă, cele încasate de la bancă pentru plata salariilor, burselor şi pensiilor pot fi păstrate în casierie, un anumit timp, peste plafonul de casă.

Disciplina de casă face parte integrantă din disciplina financiară şi constă în depunerea în termenul legal a sumelor încasate, care depăşesc plafonul de casă, precum şi în achitarea sumelor în numerar numai pe destinaţiile pentru care au fost

ridicate de la bancă, fiind interzisă cheltuirea numerarului propriu pentru nevoile altor întreprinderi.

În legătură cu disponibilitățile bănești păstrate la Banca de Stat, se precizează că, pentru urmărirea disciplinei financiare, aceste disponibilități sînt separate în evidența băncii și în aceea a întreprinderii pe conturi distincte, în funcție de destinația pe care o au mijloacele bănești aflate la dispoziția întreprinderii.

Astfel, întreprinderea are, în primul rînd, la dispoziția sa *disponibilități bănești destinate acoperirii cheltuielilor activității de bază*. Aceste disponibilități se păstrează într-un cont distinct deschis întreprinderii la bancă (contul „A") care este cunoscut în evidența contabilă a întreprinderii sub denumirea de *cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*. Disponibilitățile bănești destinate activității de bază provin din sumele puse la dispoziția întreprinderii de la buget, cu ocazia dotării ei, din sumele încasate de la bancă cu ocazia expedierii produselor finite către cumpărător și care reprezintă prețul planificat al acestor produse mai puțin amortizarea pe care ele o încorporează, din sumele încasate de la buget în cursul activității întreprinderii pentru completarea mijloacelor sale circulante, din creditele acordate de banca de stat pentru activitatea de bază etc.

Din disponibilul destinat activității de bază se fac plăți privind numai această activitate și anume: achitarea facturilor furnizorilor pentru materiile și materialele achiziționate pentru activitatea de bază, ridicarea numerarului necesar plății salariilor cuvenite muncitorilor și funcționarilor ocupați în cadrul activității de bază, plata impozitelor și a contribuțiilor asupra acestor salarii etc. Contul de decontare de la bancă privind activitatea de bază (contul „A") este principalul cont al întreprinderii, asupra căruia trebuie concentrată atenția atît a factorilor de răspundere din întreprindere, cît și a organelor de control.

Pe baza analizei datelor înregistrate în acest cont se poate stabili, în orice moment, dacă există o sincronizare între plățile și încasările întreprinderii, precum și deficiențele în aprovizionare, producție sau desfacere.

Încasările și plățile efectuate de bancă din disponibilitățile destinate activității de bază sînt comunicate întreprinderii prin *extrasul de cont*, care constituie baza înregistrării în evidența contabilă a mișcării disponibilităților bănești destinate activității de bază.

În afară de mijloacele băneşti destinate activităţii de bază, întreprinderile mai au la Banca de Stat *disponibilităţi destinate altor activităţi*. Acestea se păstrează într-un cont separat la bancă, cunoscut în evidenţa contabilă sub numele de *cont de decontare la bancă privind alte activităţi*.

În acest cont se păstrează disponibilităţile băneşti privind alte activităţi decît activitatea de bază, ca de exemplu : gospodăria agricolă anexă, cantina, gospodăria comunală şi de locuinţe, fondul întreprinderii, sumele aferente fondului de sprijinire, stimulare şi recompensare a inovaţiilor etc.

Aceste mijloace băneşti provin din sumele încasate de întreprindere de la Banca de Stat pe măsura expedierii produselor gospodăriei anexe şi care reprezintă preţul planificat al acestor produse, din sumele prelevate (preluate) din beneficii pentru constituirea fondului întreprinderii etc.

Cheltuirea acestor disponibilităţi se poate face numai pe destinaţiile arătate mai sus (gospodăria agricolă anexă, cantina, gospodăria comunală şi de locuinţe etc.).

Încasările şi plăţile efectuate de bancă din contul de decontare privind alte activităţi sînt comunicate băncii printr-un extras de cont separat. Separarea în conturi deosebite la bancă a celor două categorii de disponibilităţi s-a făcut în scopul ca întreprinderea să nu poată folosi pentru activitatea sa de bază decît mijloacele băneşti afectate acestei activităţi, deci nu şi pe acelea destinate altor activităţi.

O altă categorie de disponibilităţi care de asemenea se separă de cele destinate activităţii de bază, trecîndu-se într-un cont separat, sînt sumele care reprezintă *acumulările şi amortizările* (beneficiile, impozitele, amortizarea).

Contul în care se găsesc reflectate la bancă sumele ce reprezintă acumulările şi amortizările întreprinderii este denumit convenţional contul „B". În evidenţa contabilă a întreprinderilor, acesta este socotit ca un *cont de decontare privind acumulările şi amortizările*.

Sumele ce reprezintă beneficiile, impozitele şi amortizările trebuie vărsate pe destinaţiile legale, întrucît, cu excepţia unei cote-părţi prelevate din beneficii, ele nu rămîn în întreprindere.

Pentru ca, pînă la vărsarea lor, întreprinderea să nu le poată folosi pentru nevoile activităţii sale de bază, sumele provenite din acumulări şi amortizări se trec de către bancă şi de către întreprindere într-un cont separat din care se face vărsămîntul lor pe destinaţiile legale. În acest fel sumele res-

pective, cunoscute şi sub numele de *pasive stabile*, sînt folosite potrivit destinaţiei lor planificate, adică sînt vărsate potrivit dispoziţiilor legale, eliminîndu-se posibilitatea de folosire necontrolată de către întreprindere a acestor disponibilităţi.

Dacă întreprinderea ar avea posibilitatea să folosească pentru activitatea sa de bază toate disponibilităţile băneşti pe care ea le are la dispoziţie, inclusiv cele destinate altor activităţi, precum şi acumulările şi amortizările, ea s-ar găsi în situaţia de a dispune de mijloace băneşti mai mari decît strictul necesar, ar cheltui cu mai puţină chibzuială aceste mijloace şi nu s-ar preocupa să mobilizeze cît mai multe rezerve interne şi să realizeze economii.

De aceea separarea mijloacelor băneşti în modul arătat mai sus în conturile deschise la Banca de Stat are drept scop să determine întreprinderea la o folosire cît mai raţională a disponibilităţilor sale băneşti şi la obţinerea producţiei planificate numai cu mijloacele planificate.

În afară de disponibilităţile băneşti analizate mai sus, întreprinderile mai au la Banca de Stat *mijloace băneşti cu destinaţie specială*. Acestea se constituie şi se cheltuiesc numai în anumite scopuri. În această categorie intră: disponibilul destinat acoperirii cheltuielilor creşelor şi grădiniţelor de copii, pregătirii cadrelor, organizării de expoziţii etc. Aceste mijloace băneşti nu se păstrează în nici unul din conturile analizate, ci într-un *cont curent* deschis atît în evidenţa contabilă a întreprinderii, cît şi în aceea a Băncii de Stat.

Tot cu destinaţie specială sînt socotite şi *mijloacele băneşti destinate acoperirii cheltuielilor pentru reparaţii capitale*, a căror evidenţă se ţine într-un cont separat atît la întreprindere, cît şi la bancă.

Schimbarea destinaţiei mijloacelor băneşti, adică cheltuirea lor în alte scopuri decît cele pentru care au fost afectate, este o abatere de la disciplina financiară.

Mijloacele circulante se află, în mod obişnuit, în folosinţa permanentă a întreprinderii, avînd ca sursă fondurile proprii ale acestora. Anumite mijloace circulante materiale ca, de exemplu, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată pot fi deţinute de întreprindere în folosinţă temporară (prin închiriere etc.). Alte mijloace circulante materiale se află în întreprindere tot temporar ca materii, materiale etc. destinate prelucrării sau păstrării.

Această distincţie este necesară pentru munca practică de evidenţă atît în ce priveşte modul de înregistrare, cît şi urmărirea felului cum sînt consumate sau folosite mijloacele

respective. Astfel, mijloacele circulante materiale aflate în păstrare, spre prelucrare etc. se înregistrează deosebit de cele proprii, și anume la conturi de ordine și de evidență. În acest fel, ele sînt separate de cele proprii, pentru a putea fi oricînd identificate în vederea restituirii lor.

Mijloacele circulante ale întreprinderii, în totalitatea lor, se mai pot grupa și în funcție de necesitățile planificării financiare de care evidența contabilă trebuie să țină seama.

Necesarul de mijloace circulante al întreprinderilor și organizațiilor economice este stabilit în mod planificat și în condiții care să asigure desfășurarea normală a activității acestora. Stabilirea unui volum insuficient de mijloace circulante creează greutăți financiare unităților economice, le provoacă întreruperi în aprovizionare și producție, lipsindu-le astfel de posibilitatea de a-și îndeplini la timp și integral sarcinile de plan.

Tot atît de dăunătoare este fixarea pentru întreprinderi a unui volum de mijloace circulante care depășește nevoile lor, întrucît aceasta duce la imobilizarea mijloacelor, slăbește gospodărirea socialistă în întreprinderi și împiedică distribuirea rațională a acestor mijloace între întreprinderi și în cadrul ramurilor economiei naționale.

Necesarul de mijloace circulante al întreprinderii se stabilește pe baza normativului mijloacelor circulante.

Prin *normativ al mijloacelor circulante* se înțelege *rezerva minimă de valori materiale, necesară unei întreprinderi sau organizații economice pentru a-și desfășura activitatea fără întrerupere și a-și îndeplini integral și în bune condiții sarcinile de plan care îi revin.*

Mărimea normativului pentru diferitele elemente ale mijloacelor circulante este determinată de o serie de factori, printre care: condițiile de aprovizionare, volumul producției, consumurile specifice de materii și materiale, gradul de înzestrare tehnică a întreprinderii etc.

La stabilirea necesarului de mijloace circulante trebuie, de asemenea, să se aibă în vedere și viteza de rotație a mijloacelor circulante, deoarece cu cît aceasta este mai mare, cu atît este mai mic volumul de mijloace circulante necesar întreprinderii și invers.

Sub aspectul planificării necesarului de mijloace circulante, acestea se împart în două categorii: *mijloace circulante normate* (supuse normării) și *mijloace circulante nenormate* (nesupuse normării).

Elementele care se includ în categoria mijloacelor circulante normate ca, de altfel, și regulile de stabilire a normati-

velor diferă după specificul ramurii în care se încadrează întreprinderea sau organizația economică respectivă. De pildă, în întreprinderile cu activitate de producție, mijloacele circulante supuse normării sînt : materiile şi materialele, piesele de schimb pentru reparații, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, producția neterminată, semifabricatele din producție proprie, produsele finite şi cheltuielile anticipate (cheltuielile efectuate în contul perioadelor viitoare).

Elementele care intră în mijloacele circulante nenormate sînt, de asemenea, condiționate de specificul ramurii (industrie, comerț, agricultură etc.). La întreprinderile cu activitate productivă, aceste elemente sînt reprezentate de mijloacele băneşti în numerar, precum şi de cele aflate sub formă de disponibil în contul de decontare (sumele datorate de debitori, produsele expediate şi valoarea lucrărilor executate).

Gruparea mijloacelor circulante în mijloace supuse normării şi nesupuse normării prezintă importanță pentru evidența contabilă în legătură cu sarcina pe care aceasta o are de a urmări respectarea normativelor, stabilind diferențele în plus sau în minus față de acestea. Aceste diferențe se stabilesc prin compararea existentului de mijloace circulante la o anumită dată şi pentru un anumit mijloc circulant, cu normativul acestuia. Diferența poate să reprezinte *supranormativ*, atunci cînd existentul de mijloace circulante este mai mare decît normativul stabilit, sau *subnormativ*, în situația opusă. Ambele cazuri reflectă o situație financiară nesatisfăcătoare, situația favorabilă fiind atunci cînd existentul mijloacelor circulante supuse normării este cît mai aproape de normativul acestora.

c) *Sursele mijloacelor economice*

Pentru îndeplinirea funcțiilor lor, întreprinderile sînt dotate cu mijloacele economice necesare, din fondul social al statului. În tot timpul funcționării lor, aceste întreprinderi îşi completează continuu şi prin diferite căi mijloacele de producție ce-i mai sînt necesare, în afara celor puse la dispoziție de către stat.

Dată fiind varietatea căilor de procurare şi a destinațiilor mijloacelor de producție, sursele de procurare a acestor mijloace sînt şi ele variate.

În munca practică de evidență, aceste surse sînt cunoscute sub numele de *fonduri*, care pot fi : fonduri proprii şi asimilate lor ; fonduri atrase şi împrumutate ; fonduri speciale.

Constituirea acestor fonduri se poate face fie de către stat din fondul său social, aşa cum s-a mai arătat, fie de către alte întreprinderi, instituţii bugetare sau persoane, din mijloacele economice avansate de aceştia, fie de către întreprinderi, din mijloacele economice ale acestora.

Modul de formare a acestor fonduri pe căile arătate, poate avea loc numai în anumite condiţii, cu o anumită destinaţie, pe o durată limitată sau nelimitată şi într-o anumită ordine.

a) **Fondurile proprii şi asimilate lor.** În toate întreprinderile economice de stat, fondurile proprii cuprind fondul statutar, iar fondurile asimilate fondului statutar sînt socotite: dotaţiile din bugetul statului pentru acoperirea pierderilor planificate, finanţările pentru acoperirea creşterii şi completării mijloacelor circulante, finanţarea investiţiilor capitale, fondul la dispoziţia întreprinderii pentru reparaţii capitale, finanţarea formării, completării şi lărgirii turmei de bază etc.

Din fondul său social, statul înzestrează întreprinderile sale cu mijloacele economice necesare pe tot timpul duratei lor de funcţionare. Dotarea întreprinderilor organizate pe baza gospodăririi socialiste se caracterizează prin aceea că mijloacele de producţie atribuite fiecărei întreprinderi rămîn mai departe în proprietatea statului.

Părţile componente ale fondurilor încredinţate întreprinderilor sub forma concretă a mijloacelor fixe şi circulante reprezintă o valoare ca atare, întrucît în ele se include munca vie şi materializată, din care cauză ele sînt supuse evaluării în bani. Echivalentul bănesc (valoric) al acestor părţi formează, în totalitatea lor, *fondul statutar*.

Fiind atribuite pe toată durata de funcţionare a întreprinderilor, mijloacele de producţie sînt considerate, din punctul de vedere al provenienţei, ca fonduri proprii, iar înregistrarea lor în evidenţa contabilă se face în contul denumit „Fond statutar".

Între mijloacele fixe şi circulante, pe de o parte, şi fondul statutar, pe de altă parte, există o strînsă legătură şi influenţă reciprocă, fapt care explică modificările la care este supus fondul statutar, o dată cu modificările care se produc în masa şi volumul acestor mijloace.

În timpul activităţii lor, întreprinderile îşi mai pot procura mijloacele economice sub forma finanţărilor de la bugetul statului pentru acoperirea creşterii sau completării mijloacelor circulante şi sub forma dotaţiilor de la bugetul statului pentru acoperirea pierderilor planificate. Particularităţile acestor finan-

țări și dotații constau în aceea că ele nu sînt rambursabile ca împrumuturile, iar unele din ele se transformă în ultima analiză în fond statutar.

Avînd destinația să modifice fondul statutar, prin aceea că, pînă în cele din urmă, îmbracă forma de fond statutar, aceste finanțări au caracterul de *fonduri asimilate celor proprii*.

În categoria acestor fonduri se cuprind, în afară de finanțările pentru acoperirea creşterii şi completării mijloacelor circulante şi de dotațiile pentru acoperirea pierderilor planificate şi finanțarea investițiilor capitale, precum şi fondul la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale.

b) **Fondurile speciale.** În afara fondului statutar, întreprinderile economice de stat îşi mai pot constitui şi alte fonduri cu o anumită destinație fie pe cale de finanțare de la direcția generală sau trust, fie de la bugetul statului, fie din beneficiile întreprinderilor, fie din alte surse.

Particularitățile fondurilor speciale, care le deosebesc de fondul statutar sînt următoarele:

— în timp ce fondul statutar este creat o dată cu înființarea întreprinderii, fondurile speciale se creează în timpul activității acesteia;

— fondul statutar este constituit de stat din fondul său social, pe cînd fondurile speciale se creează fie din beneficiile întreprinderii, fie de la bugetul statului, fie din alte surse;

— fondul statutar este destinat să asigure desfăşurarea normală şi continuă a activității întreprinderii, deci are o sferă de acțiune largă, pe cînd fondurile cu destinație specială au o sferă de acțiune limitată, prin destinația pentru care ele sînt afectate o dată cu constituirea lor.

Din categoria fondurilor speciale fac parte: fondul întreprinderii şi finanțările şi încasările cu scop special.

Fondul întreprinderii se creează şi se alimentează din beneficiile întreprinderii: pentru constituirea lui, întreprinderea trebuie să îndeplinească anumite condiții privind îndeplinirea planului de producție-marfă, valoric, cantitativ şi pe sortimente, a sarcinii de reducere a prețului de cost, precum şi a planului de beneficii.

Constituirea acestui fond are un rol politic, economic şi social important, prin aceea că el contribuie la îmbunătățirea condițiilor de trai al oamenilor muncii: prin stimularea din punct de vedere material a salariaților, aceştia sînt cointeresați în rezultatele întreprinderii în care ei lucrează.

Finanțări şi încasări cu scop special. Pentru acoperirea cheltuielilor necesitate de anumite lucrări sau operații, statul

acordă întreprinderilor sumele necesare sub formă de finanțări cu scop special. Astfel de finanțări se acordă, de regulă, pentru acoperirea cheltuielilor cu pregătirea cadrelor, întreținerea creșelor și cămînelor de zi, invenții, inovații și raționalizări, precum și cele destinate acoperirii cheltuielilor pentru acțiuni cu caracter special (de exemplu, organizare de expoziții etc.).

c) **Fondurile atrase și împrumutate.** În această categorie se cuprind fondurile obținute fie prin atragerea lor pentru o durată limitată de timp în circuitul economic al întreprinderii, fie pe cale de împrumut. De aici rezultă și împărțirea lor în : fonduri atrase și fonduri împrumutate.

Fondurile atrase sînt folosite de întreprinderea debitoare, în perioada dintre momentul primirii mijloacelor respective de la furnizor și acela al achitării lor, sau între momentul stabilirii drepturilor bănești ale statului sau ale salariaților și acela al achitării de către întreprindere a acestor drepturi.

Pe tot acest timp, aceste mijloace sînt atrase în circuitul economic al întreprinderii debitoare.

Fondurile împrumutate. Pentru acoperirea necesităților temporare de mijloace circulante, întreprinderile pot obține împrumuturi de la bancă, adică pot obține mijloace bănești pe o perioadă de timp limitată, după care ele trebuie să le restituie. Data la care trebuie să fie restituite sumele împrumutate poartă numele de scadență.

Împrumuturile se acordă de bancă pe termen scurt sau pe termen lung. Cele mai frecvente sînt împrumuturile pe termen scurt, dintre care se menționează : credite pentru stocuri planificate de materii prime, materiale, combustibil, producție neterminată, semifabricate, produse finite ; credite pentru acoperirea creșterii mijloacelor circulante ; credite pentru nevoi temporare, credite pentru documente de decontare etc.

CAPITOLUL IV

METODA EVIDENȚEI CONTABILE

§ 1. Noțiuni de bază privind metoda

Ca orice disciplină științifică, evidența contabilă are obiectul și metoda sa proprie de cercetare și de realizare a acestui obiect. În acest mod, ea își stabilește nu numai poziția pe care o ocupă în raport cu celelalte științe, dar și calea cea mai potrivită pe care trebuie să o folosească în vederea realizării în bune condiții a obiectului ei.

Obiectul cercetărilor științifice condiționează, în genere, și modul în care trebuie făcute aceste cercetări, iar deosebirea între diferite căi de cercetare este determinată de deosebirea dintre obiectele cercetate.

Metoda, după cum indică originea acestui cuvînt (de la cuvîntul grecesc *methodos*), înseamnă modul de a studia, de a cerceta obiectele și fenomenele naturii și ale societății sau modul de acțiune. Dată fiind varietatea obiectelor și fenomenelor de cercetat este necesar ca metoda oricărei științe să folosească în acest scop anumite mijloace de lucru cunoscute și sub numele de *procedee ale metodei*.

Fiecare știință folosește deci o singură metodă de cercetare, în componența căreia se includ mai multe procedee. Noțiunea de metodă are un conținut mai cuprinzător decît aceea de procedeu, acesta fiind o parte organică a metodei.

Metoda dialectică marxistă este unica metodă științifică de cunoaștere a esenței lucrurilor și fenomenelor. Ea este metoda universală aplicabilă tuturor științelor fără ca, prin aceasta, să se substituie metodelor speciale ale acestor științe pe care ele le folosesc pentru cunoașterea în adîncime și sub cît mai variate aspecte a obiectului lor. Ca toate celelalte științe, evidența contabilă se sprijină pe știința marxist-leninistă în studierea obiectului ei, în stabilirea principiilor ei științifice, ca și în realizarea funcțiilor ei de reflectare, de urmărire și de control.

Metoda dialectică este baza pe care se construieşte metoda evidenţei contabile.

Astfel metoda evidenţei contabile face posibilă cuprinderea în obiectul ei *a tuturor* mijloacelor şi proceselor economice din cadrul întreprinderii, nu numai a unei părţi din acestea, cercetîndu-le şi reprezentîndu-le în totalitatea şi interdependenţa lor.

Mijloacele economice, pe de o parte, şi procesele economice, pe de alta, *depind unele de altele şi se condiţionează reciproc*, prin aceea că procesele economice care se înregistrează în conturi nu sînt posibile fără existenţa prealabilă a mijloacelor economice care stau la baza lor, iar mişcările şi transformările oglindite cu ajutorul conturilor proceselor economice sînt generatoare, la rîndul lor, de mijloace economice deosebite sub aspect calitativ de mijloacele supuse transformării. De asemenea procesele economice, ca momente distincte ale reproducţiei socialiste lărgite, sînt oglindite şi urmărite de evidenţa contabilă cu ajutorul metodei sale, pe faze şi în totalitatea acestor procese, ţinînd seama de interdependenţa lor. Astfel, procesele de producţie, de repartiţie, de circulaţie şi de consumaţie sînt evaluate şi apoi reflectate în evidenţa contabilă cu ajutorul documentelor, conturilor şi dublei înregistrări şi după aceea generalizate în totalitatea lor cu ajutorul bilanţului şi a dărilor de seamă, pe baza unor anumite corelaţii, iar în cele din urmă centralizate pe ramuri şi pe întreaga economie naţională.

Reflectarea şi urmărirea de către evidenţa contabilă a fenomenelor şi obiectelor ţinînd seama de legătura şi condiţionarea lor reciprocă determină, în acelaşi timp, condiţionarea reciprocă a procedeelor metodei evidenţei contabile (documentele, evaluarea, conturile, bilanţul, darea de seamă etc.).

Din cele arătate rezultă că specificul metodei evidenţei contabile socialiste este determinat de baza sa teoretică de cercetare, adică de dialectica materialistă şi de economia politică marxist-leninistă, precum şi de particularităţile obiectului său de studiu. Esenţa şi caracteristicile metodei evidenţei contabile pot fi just înţelese numai dacă sînt studiate ţinînd seama de orînduirea social-economică în care această metodă îşi găseşte aplicaţie, deoarece pe diferitele trepte de dezvoltare a societăţii şi o dată cu schimbarea sarcinilor şi conţinutului evidenţei contabile s-a schimbat şi metoda de lucru a acesteia.

Caracteristica metodei evidenţei contabile este oglindirea cifrică în etalon bănesc a obiectului ei de studiu. Dar aceasta este o particularitate comună evidenţei contabile în toate orînduirile social-economice. La această caracteristică comună, de oglindire cantitativă, trebuie adăugată a doua trăsătură impor-

tantă, şi anume, a calităţii datelor oglindite. Tocmai în această a doua particularitate constă deosebirea esenţială dintre metoda evidenţei contabile socialiste şi metoda folosită de evidenţa contabilă capitalistă, caracterizată prin lipsa de unitate şi de procedee ştiinţifice, precum şi prin denaturarea şi falsificarea datelor potrivit intereselor patronilor capitalişti. Evidenţa contabilă socialistă foloseşte pentru oglindirea, urmărirea şi controlul mijloacelor economice, a proceselor şi a surselor acestora o metodă de lucru cu un conţinut nou, constînd din procedee care se aplică corect şi în mod unitar pentru reflectarea activităţii economice a întreprinderilor şi a rezultatelor acestei activităţi.

Din cele de mai sus se desprinde concluzia că *metoda evidenţei contabile* socialiste constă în totalitatea procedeelor interdependente pe care le foloseşte evidenţa contabilă pentru realizarea obiectului ei, adică pentru reflectarea, urmărirea şi controlul mijloacelor şi proceselor economice, în etalon bănesc.

În folosirea justă a procedeelor specifice metodei evidenţei contabile, trebuie să se ţină seama de anumite procedee comune tuturor celorlalte ştiinţe, ca de exemplu: observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, verificarea, analiza, sinteza etc.

Astfel, *observaţia* este socotită ca punct de pornire a cercetărilor pe care le întreprinde orice ştiinţă în vederea cunoaşterii fenomenelor supuse studiului ei. Evidenţa contabilă observă, de asemenea, fenomenele economice ce se pot exprima, în etalon bănesc şi, după consemnarea lor în documente, le reflectă în conturi cu respectarea anumitor norme.

Raţionamentul face posibilă obţinerea de cunoştinţe noi, pe baza celor existente. Aplicarea diferitelor procedee ale evidenţei contabile se sprijină, de asemenea, pe raţionament. De exemplu, pentru folosirea conturilor în înregistrarea diferitelor operaţii economice se pleacă de la regula generală de funcţionare a contului şi pe baza acestor elemente cunoscute şi a unui raţionament se obţin cunoştinţele necesare înregistrării în conturi a oricărei operaţii.

Comparaţia, adică paralela dintre două obiecte, fenomene, situaţii etc., serveşte pentru fixarea anumitor noţiuni prin reliefarea asemănărilor şi deosebirilor dintre obiectele comparate. În evidenţa contabilă se compară de exemplu mijloacele şi fondurile pentru a stabili noţiunile de activ şi pasiv, se compară de asemenea conturile de activ şi cele de pasiv pentru a stabili regulile de funcţionare ale acestor două categorii de conturi, se mai compară apoi datele evidenţei contabile cu cele de plan pentru a stabili măsura în care a fost îndeplinit acest plan.

Clasificarea, la baza căreia stă principiul diviziunii, este un procedeu utilizat în general de toate ştiinţele. Ea constă în împărţirea obiectelor sau fenomenelor în clase sau grupe omogene, potrivit asemănărilor dintre ele, astfel ca fiecare clasă sau grupă să ocupe un loc constant şi precis, în raport cu celelalte clase sau grupe. În evidenţa contabilă clasificarea este folosită în organizarea justă şi raţională a acestei discipline, atît în problemele teoretice, cît şi în aplicaţiile sale. Astfel, clasificarea se foloseşte pentru studierea raţională şi sub diferite aspecte a materiei înregistrabile, respectiv a mijloacelor, a proceselor economice şi a surselor, pentru studierea sistematică a documentelor, a conturilor, a cheltuielilor de producţie etc.

Verificarea este folosită de evidenţa contabilă în scopul de a determina exactitatea şi realitatea datelor sale. Astfel se verifică înregistrările făcute în conturi cu cele din documentele care au servit ca bază a acestor înregistrări, precum şi datele contabile între ele (de exemplu, cele din forma cronologică cu cele din forma sistematică).

Analiza şi sinteza sînt de asemenea folosite de metoda evidenţei contabile în aplicarea practică a unora din procedeele sale. *Analiza* constă în descompunerea unui obiect sau fenomen în părţile lui constitutive, în vederea studierii lui sub toate laturile, în timp ce *sinteza* constă în reconstituirea obiectului sau fenomenului din părţile lui componente.

În evidenţa contabilă analiza se foloseşte, printre altele, la determinarea conturilor la care trebuie să se înregistreze o operaţie economică. Pentru aceasta se procedează la descompunerea operaţiei respective în părţile ei constitutive, pentru ca apoi, cu ajutorul raţionamentului, să se determine conturile la care urmează a se înregistra operaţia supusă analizei.

Sinteza este folosită de evidenţa contabilă cu ocazia întocmirii situaţiilor contabile, a bilanţurilor etc. prin gruparea şi generalizarea datelor cuprinse în documentele primare, în primul rînd, în documentele centralizatoare, apoi în conturile contabile analitice, sintetice şi în final în bilanţ.

În folosirea lor, analiza şi sinteza sînt strîns legate între ele. Astfel, în evidenţa contabilă se porneşte de exemplu de la bilanţul iniţial, în care toate elementele sînt sintetizate şi generalizate în expresie valorică. La începutul anului datele din bilanţ se înregistrează în conturi care, prin conţinutul lor, reprezintă elemente simple. În aceste conturi sînt apoi înregistrate toate operaţiile din cursul unei perioade de gestiune, iar la sfîrşitul acesteia, datele din conturi sînt din nou centralizate şi generalizate cu ajutorul bilanţului.

§ 2. Procedeele metodei evidenței contabile

Pentru realizarea obiectului evidenței contabile, metoda acesteia folosește o serie de procedee de bază, și anume :

— Documentele
— Evaluarea
— Bilanțul ca procedeu de generalizare a datelor contabile
— Contul și dubla înregistrare
— Calculația prețului de cost
— Inventarierea
— Dările de seamă contabile, ca procedeu de centralizare și generalizare a datelor evidenței contabile pe ramuri și pe întreaga economie.

Unele din aceste procedee și anume : bilanțul, contul cu dublă înregistrare și darea de seamă contabilă sînt proprii numai evidenței contabile, în timp ce altele ca de exemplu : documentația, evaluarea, calculația și inventarierea sînt folosite și de alte discipline (statistica, finanțele, planificarea etc).

În condițiile economiei socialiste, procedeele metodei evidenței contabile își găsesc aplicație în munca practică atît în cadrul întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor, cît și la nivelul ramurilor economiei naționale.

Nu este însă obligatoriu ca, în evidența contabilă ținută pe o anumită verigă (întreprindere, direcție generală etc.), să fie folosite toate procedeele enumerate. Astfel, dacă în diferitele etape ale organizării și funcționării evidenței contabile la întreprinderi, organizații economice etc. pot fi folosite toate procedeele amintite, în schimb, în cadrul verigilor superioare, evidența contabilă folosește numai unele din procedee, dintre care centralizarea datelor contabile ocupă un loc important. Spre deosebire de evidența contabilă capitalistă, care aplică anarhic și neunitar metoda sa de lucru, evidența contabilă socialistă folosește procedeele metodei sale pe baza unei metodologii unitare, ceea ce face posibilă oglindirea obiectului evidenței contabile nu numai în cadrul întreprinderilor, ci și la nivelul verigilor superioare.

În ce privește ordinea de tratare a procedeelor metodei evidenței contabile, este necesar să se țină seama de succesiunea în care ele sînt folosite în munca practică. Astfel, se începe cu *documentele*, întrucît nici o operație economică nu poate fi înregistrată în evidența contabilă decît pe baza unui act scris (document) ce se întocmește pe măsura efectuării operațiilor respective.

Al doilea procedeu ce urmează a fi tratat este *evaluarea*, cu ajutorul căreia se exprimă în etalon bănesc operațiile economice consemnate în documente, în vederea înregistrării acestora în evidența contabilă.

După ce operațiile economice au fost prinse în documente, în etalon natural și bănesc, ele urmează să fie înregistrate în conturi, fapt care impune o legătură directă între documente și conturi. În mod firesc ar urma deci ca după documentație și evaluare să se trateze despre cont și dubla înregistrare.

Anumite necesități de ordin metodologic impun însă ca înainte de tratarea contului să se prezinte *bilanțul*, ca procedeu de generalizare a datelor evidenței contabile. Acest mod de tratare ușurează în mare măsură studierea conținutului și funcției conturilor, în sensul că pe baza bilanțului se explică împărțirea conturilor în conturi ale mijloacelor economice după componență și în conturi ale surselor acestor mijloace, pe de o parte și gruparea conturilor după funcția lor în conturi de activ și în conturi de pasiv, pe de altă parte.

Tratarea bilanțului înaintea conturilor cu dublă înregistrare este în concordanță și cu succesiunea folosirii în practică a acestor două procedee, deoarece un ciclu de evidență se reia la începutul fiecărui an pe baza unui bilanț din care se desprind conturile cu situația existentă la începutul anului. Se continuă apoi cu înregistrarea în conturi a operațiilor economice efectuate în cursul anului, pentru ca în final să se încheie ciclul de evidență prin întocmirea unui nou bilanț.

Din cele de mai sus rezultă necesitatea tratării *contului cu dublă înregistrare*, pe de o parte, după bilanț — acesta fiind punctul de plecare pentru redeschiderea conturilor, — iar pe de altă parte, după documente, întrucît existența acestora condiționează însăși înregistrarea în conturi. Pe baza datelor înregistrate în conturi, evidența contabilă determină la anumite perioade prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor aprovizionate, prețul de cost de uzină al producției obținute, precum și prețul de cost complet (comercial) al producției realizate. Pentru aceasta, evidența contabilă folosește *calculația* ca procedeu al metodei sale.

La anumite perioade, datele înregistrate în conturi trebuie confruntate cu realitatea, în scopul stabilirii eventualelor nepotriviri care s-ar produce între valoarea mijloacelor existente efectiv și aceea rezultată din datele contabile.

Asemenea nepotriviri se pot ivi chiar în situația unei evidențe rațional organizate și regulat ținute. Ele se pot datora acelor modificări ale mijloacelor economice care nu pot fi prinse

în documente în momentul producerii lor, cum ar fi scăzămintele naturale în timpul păstrării acestor mijloace, neregulile săvîrşite în timpul gestionării bunurilor materiale, erorile sau omiterile de înregistrări, neîntocmirea documentelor, starea defectuoasă a instrumentelor de măsurat etc.

Pentru scoaterea la iveală a acestor nepotriviri, evidenţa contabilă foloseşte un procedeu distinct al metodei sale, şi anume *inventarierea*, cu ajutorul căreia se constată la o anumită dată existenţa mijloacelor economice şi se stabilesc diferenţele între această existenţă şi cea care rezultă din evidenţa contabilă.

După ce datele evidenţei contabile au fost puse de acord cu realitatea, pe calea inventarierii, ele urmează să fie centralizate atît în cadrul întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor, cît şi pe verigi superioare. Pentru aceasta evidenţa contabilă foloseşte ca procedeu *dările de seamă contabile*, cu ajutorul cărora datele privind activitatea pe o anumită perioadă sînt prezentate în mod centralizat după anumite norme, în scopul analizei modului cum s-a desfăşurat această activitate.

Centralizarea şi generalizarea reprezentînd etapa finală a unui ciclu de evidenţă, procedeul cu ajutorul căruia ele se realizează, adică darea de seamă, ocupă ultimul loc în ordinea de tratare a procedeelor metodei evidenţei contabile.

În cele ce urmează se trece la tratarea fiecărui procedeu al metodei evidenţei contabile în ordinea arătată mai sus, în scopul cunoaşterii particularităţilor acestor procedee şi a modului cum ele trebuie folosite în munca practică a întreprinderilor, organizaţiilor şi instituţiilor.

CAPITOLUL V

DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ

§ 1. Noţiunea şi importanţa documentelor

Una din caracteristicile evidenţei contabile o constituie fundamentarea şi justificarea tuturor datelor sale pe bază de acte scrise, cu ajutorul cărora se consemnează operaţiile economice pe măsura efectuării acestora. Numai după ce operaţiile economice au fost consemnate în acte corespunzătoare, ele pot fi înregistrate, pe baza acestora, în evidenţă, la conturile pe care le reclamă conţinutul economic al operaţiilor respective.

Acte scrise se întocmesc nu numai pentru operaţii economice care produc modificări ale mijloacelor întreprinderii, ci ele intervin într-o serie de alte situaţii care trebuie dovedite în scris, ca de exemplu : constatarea existenţei mijloacelor economice la o anumită dată, angajarea salariaţilor, urmărirea prezenţei la lucru a acestora şi a volumului de muncă şi de lucrări pe care ei îl efectuează în cadrul întreprinderii, în vederea stabilirii salariului ce li se cuvine pentru munca prestată etc. Se întocmesc de asemenea acte scrise pentru stabilirea relaţiilor între întreprinderi sau între întreprindere şi salariaţii săi, pentru relatarea anumitor situaţii ivite în cursul activităţii întreprinderilor şi de pe urma îndeplinirii angajamentelor reciproce dintre acestea etc. În acest înţeles cuprinzător, *documentele sînt actele scrise întocmite pentru operaţiile economice în momentul efectuării lor, în scopul de a servi ca dovadă a înfăptuirii acestor operaţii, precum şi actele ocazionate de exercitarea funcţiei organizatorice-administrative a întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor.*

Documentele pot avea rol diferit, în funcţie de conţinutul şi destinaţia lor. Astfel, unele din ele, şi anume cele în care s-au consemnat operaţii economice, servesc ca bază a înregistrărilor în evidenţa contabilă ; altele sînt legate indirect de înregistrările contabile, ele servind, prin datele lor, la întocmirea unor docu-

mente înregistrabile în conturi ; în sfîrşit, o ultimă categorie de documente o formează actele scrise care n-au nici o legătură cu înregistrările contabile, ele fiind create numai din necesităţi organizatorice-administrative. Numai primele două categorii sînt considerate documente de evidenţă şi folosite ca procedeu al metodei evidenţei contabile.

Documentele de evidenţă constituie stadiul primar de oglindire a operaţiilor economice. De aceea totalitatea documentelor folosite pentru consemnarea operaţiilor economice în momentul producerii lor mai poartă denumirea de documente primare. Impropriu, documentele primare sînt denumite şi documente de evidenţă primară sau simplu „evidenţă primară".

Noţiunea de evidenţă primară nu trebuie să se confunde cu aceea de evidenţă contabilă primară (curentă), deoarece aceasta este, după cum se ştie, o formă a evidenţei contabile, cu ajutorul căreia se înregistrează toate operaţiile dintr-o unitate economică şi căreia documentele primare îi servesc ca bază de înregistrare a operaţiilor. Nu trebuie confundată noţiunea de evidenţă primară nici cu aceea de evidenţă tehnic-operativă care, de asemenea, face parte din sistemul unitar al evidenţei economice şi poate să-şi întemeieze înregistrările sale pe documente primare.

Documentele folosite în evidenţă prezintă o deosebită importanţă în economia socialistă.

Cu ajutorul documentelor, evidenţa contabilă cuprinde integral existenţa mijloacelor şi a surselor, modificările intervenite în situaţia acestor mijloace şi surse, întregul proces de producţie, rezultatele finale, precum şi raportarea datelor evidenţei contabile pentru necesităţile statisticii de stat.

Organizarea justă a evidenţei contabile a oricărei întreprinderi sau instituţii depinde într-o mare măsură de calitatea documentelor şi de modul de organizare a circuitului acestora. Documentele leagă organic între ele cele trei forme ale evidenţei economice care sînt organizate paralel şi funcţionează ca un tot unitar în cadrul oricărei întreprinderi. Pentru înregistrarea unor anumite operaţii, cele trei forme ale evidenţei economice folosesc în unele cazuri aceleaşi documente. Astfel, tabelele de pontaj sînt documente ţinute de evidenţa tehnic-operativă, dar care sînt folosite, pe de o parte, de evidenţa statistică pentru extragerea datelor privind numărul muncitorilor şi funcţionarilor prezenţi la lucru în fiecare zi şi numărul de ore lucrate, iar pe de altă parte, sînt folosite şi de evidenţa contabilă, pentru calcularea fondului de salarii real şi pentru decontarea cu muncitorii şi funcţionarii întreprinderii.

Documentele prezintă, de asemenea, o importanță deosebită pentru controlul integrității proprietății socialiste. Astfel, cu ajutorul documentelor se stabilește răspunderea celor ce li se încredințează conservarea și folosirea mijloacelor economice conform sarcinilor planului economic și se justifică existența și mișcarea acestor mijloace.

În legătură cu rolul documentelor pentru controlul integrității proprietății socialiste trebuie arătată importanța acestora pentru verificarea documentară, care este una dintre cele mai eficace măsuri de luptă împotriva cheltuirii ilegale și neproductive a mijloacelor de către întreprinderi și organizații. La efectuarea acestei verificări (revizii) servesc documentele primare și toate celelalte documente de evidență care se găsesc în întreprinderea supusă reviziei.

Documentele constituie, de asemenea, un factor principal al întăririi gospodăririi socialiste a unităților economice, deoarece ele conțin date pentru controlul riguros al realității operațiilor economice, al respectării celei mai stricte discipline financiare și de decontare, al mobilizării rezervelor interne etc.

Documentele privind cheltuielile de producție, de circulație etc., prezintă o deosebită importanță în ce privește repartizarea justă a acestor cheltuieli asupra locurilor care le-au ocazionat, contribuind prin aceasta la calcularea corectă a prețului de cost.

Documentele au și o importanță juridică, deoarece cu ajutorul lor se stabilesc raporturile dintre întreprinderi, contribuind astfel la respectarea disciplinei contractuale. În cazul cînd pentru unele operații iau naștere litigii, precum și în cazuri de lipsuri, fraude etc. documentele servesc și ca bază în cercetările organelor judiciare.

§ 2. Conținutul și modul de întocmire a documentelor

Pentru a reflecta clar și complet conținutul operațiilor pentru care au fost întocmite, documentele trebuie să cuprindă anumite date cu caracter obligatoriu. Există o serie de elemente comune tuturor felurilor de documente, indiferent de natura operației pentru care ele se întocmesc. Dintre aceste elemente fac parte:

— denumirea documentului (factură, chitanță, bon etc.);

— denumirea și adresa întreprinderii sau organizației care a întocmit documentul și locul de producție unde s-a întocmit documentul (serviciul, secția etc.);

— data întocmirii documentului şi numărul de ordine al acestuia ;

— indicarea părţilor care au participat la efectuarea operaţiei economice respective ;

— conţinutul operaţiei economice şi justificarea efectuării ei ;

— etaloanele în care trebuie exprimat obiectul operaţiei, în funcţie de caracterul acesteia ;

— semnăturile persoanelor care răspund atît pentru legalitatea operaţiei consemnate în document, cît şi pentru conţinutul just al documentului ; dacă documentul concretizează o eliberare de mijloace economice (materiale, produse, bani), el trebuie să fie semnat atît de persoanele care au primit şi care au predat mijloacele, cît şi de persoana care a dispus eliberarea lor.

În afară de elementele enumerate, documentele mai pot cuprinde şi alte date, în funcţie de caracterul operaţiilor respective.

Astfel, factura, folosită în operaţiile de vînzare, cuprinde, pe lîngă elementele comune arătate mai sus, şi anumite elemente specifice acestui document, cum ar fi : menţiunea comenzii şi a contractului în baza cărora s-au expediat mărfurile, numărul avizului de expediere şi al scrisorii de trăsură intervenite cu ocazia expedierii, numărul cererii de plată introduse de către furnizor etc.

Documentele se întocmesc pe formulare tip, de un format strict determinat, în care sînt tipărite menţiunile invariabile, iar pentru menţiunile care diferă de la o operaţie la alta se lasă locuri libere. Completarea documentului cu elemente necesare se poate face, fie manual, fie cu maşina de scris sau de contabilizat.

Unele documente se întocmesc în mai multe exemplare, pentru a servi concomitent la toate serviciile în care ele circulă. În acest caz, toate exemplarele trebuie să poarte acelaşi număr de ordine. Datele cifrice din documente, în special din documentele de casă, trebuie repetate şi în litere.

Documentele în care sînt consemnate operaţii băneşti, de decontare, de credit sau cu privire la eliberarea sau primirea de mijloace materiale sînt în prealabil întărite cu semnătura contabilului şef, care are obligaţia să verifice legalitatea operaţiilor efectuate. Lipsa semnăturii contabilului şef pe asemenea documente face ca ele să nu aibă valabilitate.

Greşelile făcute cu ocazia întocmirii documentelor pot fi corectate, însă numai cu respectarea anumitor reguli. Corec-

tarea trebuie să se facă în aşa fel, încît să se poată recunoaşte cu uşurinţă că ea a intervenit cu ocazia întocmirii documentului, nu mai tîrziu, şi că cei care l-au întocmit au cunoştinţă de corectarea respectivă. Pentru aceasta, rectificarea greşelilor în documente trebuie efectuată prin tăierea textului sau sumei greşite cu cerneală printr-o linie, în aşa fel încît să se poată citi ceea ce a fost greşit. Apoi se scrie deasupra textul sau suma corectă, făcîndu-se pe documentul rectificat o menţiune asupra acestui fapt, confirmată prin semnăturile aceloraşi persoane care au semnat iniţial documentul.

În documentele de casă şi de bancă (cecuri, dispoziţii de plată etc.) nu se admit corectări. Dacă s-au făcut greşeli în astfel de documente, ele se anulează şi rămîn în carnetele respective, fără să se detaşeze. Erorile descoperite în documente, cu ocazia verificării ulterioare a acestora de către serviciul contabilităţii, se aduc la cunoştinţa celor ce le-au întocmit, precum şi părţilor interesate în operaţia consemnată în documentul respectiv.

Întocmirea clară şi completă a documentelor, cu respectarea condiţiilor arătate privind exactitatea conţinutului şi formalor, determină într-o măsură considerabilă şi exactitatea tuturor datelor contabile. Aceasta nu este însă de ajuns. Mai este necesar ca documentele să fie întocmite la timp şi pentru toate operaţiile economice. Întocmirea la timp a documentelor are o mare importanţă pentru ţinerea la zi a evidenţei, pentru conducerea operativă şi pentru prevenirea lipsei de spirit gospodăresc.

Neîntocmirea la timp a documentelor duce, în mod inevitabil, la rămînerea în urmă a evidenţei şi provoacă întîrzieri în întocmirea şi prezentarea bilanţului şi a dărilor de seamă. Întocmirea cu întîrziere a documentelor deschide drum liber pentru tot felul de abuzuri. De aceea este absolut necesar să existe o deplină concordanţă între mersul operaţiilor economice şi întocmirea documentelor.

Neîntocmirea documentelor pentru toate operaţiile economice care au avut loc într-o perioadă de gestiune face ca în evidenţa contabilă să nu se oglindească situaţia reală a activităţii întreprinderii. Întocmirea incompletă a documentaţiei cu privire la cheltuielile de producţie duce inevitabil la denaturarea preţului de cost al producţiei şi a sumei beneficiului din bilanţ.

§ 3. Tipizarea documentelor

Documentele trebuie astfel elaborate, încît să nu provoace cheltuieli inutile şi irosire de forţe, să fie uşor de completat, să fie clare şi să prindă într-o formă simplă fenomenele complexe ale producţiei, repartiţiei, circulaţiei şi consumaţiei.

În statele capitaliste, întregul sistem al corespondenţei şi al documentelor ca şi întregul sistem al administraţiei de stat, este extrem de complicat şi inaccesibil oamenilor muncii. În întreprinderile capitaliste există o varietate foarte mare de documente, care diferă de la o întreprindere la alta, în funcţie de interesele capitaliştilor de a folosi documentele ca mijloc de falsificare a datelor contabile. Se înţelege că, în asemenea condiţii, nu se poate vorbi în aceste ţări de reducerea cheltuielilor neproductive pentru întreţinerea aparatului de stat, de simplificarea şi raţionalizarea documentelor şi nici de un sistem organizat al acestora.

În economia socialistă documentele sînt strîns legate de sarcinile generale ale statului. Organizarea documentelor este realizată prin folosirea cu economie a forţei de muncă şi a mijloacelor materiale, prin desfăşurarea unei largi acţiuni de simplificare şi raţionalizare a documentelor.

În întreprinderile, organizaţiile economice şi instituţiile socialiste, documentele constituie un sistem unitar şi raţional organizat.

Urmînd experienţa Uniunii Sovietice în domeniul simplificării şi raţionalizării documentelor, s-a realizat şi în ţara noastră un sistem raţional de organizare a documentaţiei primare în toate sectoarele de activitate, elaborîndu-se instrucţiuni precise cu privire la întocmirea şi folosirea obligatorie a formularelor de mărime strict determinată şi cu text tipizat.

Pentru unificarea şi tipizarea documentelor s-au instituit comisii speciale centrale şi departamentale care au stabilit documentele comune tuturor ramurilor economice, precum şi documentele specifice pe ramuri şi subramuri.

Tipizarea documentelor a avut drept obiectiv stabilirea unor formulare de documente unitare, prin eliminarea celor asemănătoare şi crearea unor noi formulare mai utile şi mai corespunzătoare, care să înlocuiască pe cele existente. Unificarea şi tipizarea documentelor au pus capăt haosului birocratic moştenit de la regimul burghezo-moşieresc, au înlăturat neajunsurile şi risipa ce rezultau din folosirea unor varietăţi de documente. A fost lichidat paralelismul în întocmirea documentelor prin eliminarea documentaţiei intermediare şi de

prisos. Unificarea şi tipizarea documentelor au dus, de asemenea, la îmbunătăţirea circuitului acestora în cadrul întreprinderilor, au ridicat calitatea evidenţei, au asigurat unitatea şi concordanţa tuturor indicatorilor celor trei forme ale evidenţei economice şi au făcut posibilă centralizarea datelor evidenţei.

Simplificarea mai departe a documentelor primare, astfel încît toate datele să fie luate din înregistrările curente fără alte completări sau prelucrări, constituie o rezervă internă în cadrul întreprinderilor noastre pentru îmbunătăţirea muncii de evidenţă şi pentru realizarea de economii însemnate.

§ 4. Clasificarea documentelor

Operaţiile economice care au loc în cadrul unei întreprinderi sînt foarte numeroase şi variate.

Documentele care se întocmesc pentru aceste operaţii sînt de asemenea diferite sub aspectul conţinutului, al modului de folosire, al destinaţiei etc.

Ţinînd seama însă de caracterele specifice ale documentelor, se poate face o grupare a acestora, după mai multe criterii şi anume :

— *După destinaţia documentelor*, acestea se grupează în nouă categorii şi anume :

1. Documentele privind mijloacele fixe şi lucrările de investiţii
2. Documentele de evidenţă contabilă
3. Documente privind mijloacele financiare
4. Documente referitoare la salarii şi salariaţi
5. Corespondenţă, registratură şi arhivă
6. Documente privind producţia
7. Documente privind materiile, materialele şi produsele
8. Documente privind calcularea preţului de cost
9. Documente privind vînzările.

Toate aceste documente sînt tipizate prin stabilirea elementelor pe care trebuie să le conţină, mărimea, forma, destinaţia, circuitul etc.

— *După funcţia pe care o îndeplinesc*, documentele se pot grupa în :

documente de dispoziţie ;
documente justificative ;
documente mixte (de dispoziţie şi justificare) ;
documente contabile.

— Documentele de dispoziţie sînt acelea care conţin ordinul de executare a unei operaţii, precum şi indicaţiile necesare

executării operației respective. Din această categorie de documente fac parte comenzile, ordinele de virare a sumelor din contul de decontare, dispoziția de livrare etc. Documentele de dispoziție nu fac dovada executării efective a operației, ele conținînd numai dispoziția de a se efectua o operație. De aceea, astfel de documente nu pot servi ca bază pentru înregistrările contabile.

— Documentele justificative sînt acelea care cuprind date cu privire la executarea efectivă a unei operații economice. Aceste documente se mai numesc și documente de execuție. Din grupa documentelor justificative fac parte: facturile, chitanțele, procesele-verbale de recepție, bonurile de materiale etc. Documentele justificative, spre deosebire de cele de dispoziție, servesc ca bază a înregistrărilor contabile.

— Documentele mixte sînt acelea care cuprind date privind atît dispoziția de a executa, cît și executarea însăși a operației respective. În acest caz, același document servește și ca document de dispoziție, dar și ca document justificativ, deci este un document cu două funcții. Astfel, ordinul de eliberare a materialelor date spre prelucrare la terți este inițial un document de dispoziție. Același document, completat cu mențiunile privitoare la eliberarea și primirea materialelor respective, în momentul cînd această operație s-a efectuat, dobîndește și caracterele documentului justificativ.

Deci, orice document de dispoziție devine un document mixt, în cazul cînd este completat și cu datele privind executarea operației respective. Întrunirea într-un singur document a dispoziției cu execuția duce la realizarea de economii, la simplificarea documentelor și la ușurarea întocmirii lor.

— Documentele contabile sînt acelea care se întocmesc de serviciile de contabilitate în vederea înregistrării operațiilor economice în conturi, în ordine cronologică și sistematică. În evidența contabilă nu totdeauna unei înregistrări distincte îi corespunde și un document distinct, ci, dimpotrivă o înregistrare contabilă poate fi făcută în baza datelor dintr-o serie de documente privind operații similare, prin concentrarea (centralizarea) acestora într-un singur document, numit document cumulativ, pe baza căruia se face o singură înregistrare în conturi.

Astfel, se pot concentra într-un document cumulativ toate documentele privind eliberarea din depozit a unui material către secțiile de fabricație în cursul unei zile, săptămîni sau luni (centralizatorul de materiale). Documentele cumulative nu sînt nici documente de dispoziție și nici documente justificative, ci documente contabile.

Documentele contabile se întemeiază pe o serie de documente justificative. Folosirea pe scară largă în întreprinderi a documentelor cumulative în care datele documentelor primare se grupează după felul operațiilor economice pe o anumită perioadă, fără a se mai folosi nota contabilă pentru fiecare operație în parte, a dus la simplificarea tehnicii înregistrărilor contabile și a permis inovatorilor sovietici în materie de evidență să elaboreze o formă înaintată de evidență contabilă pentru întreprinderile economice, mult superioară celorlalte forme de evidență. Este vorba de forma de înregistrare „jurnal-order", despre care se va trata într-unul din capitolele următoare.

După *locul de întocmire*, documentele se împart în: documente interne și documente externe.

Documentele interne sînt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii și pentru operații efectuate de aceasta.

Unele din aceste documente circulă în interiorul întreprinderii și rămîn în unitatea respectivă după ce au fost folosite. Așa sînt, de exemplu, documentele care se întocmesc pentru eliberarea materialelor către secțiile de fabricație, pentru obținerea de produse din producția proprie, dispozițiile de încasări și de plăți etc. Alte documente din această categorie circulă în afara întreprinderii, fiind îndrumate către alte întreprinderi sau organizații. Așa sînt, de exemplu, documentele întocmite pentru expedierea produselor către clienți, cecurile, chitanțele privind încasarea anumitor sume etc.

Documente externe sînt cele care se întocmesc în afara întreprinderii și justifică raporturile economice cu alte întreprinderi sau persoane. Astfel, facturile furnizorilor, extrasele de cont de la bancă, mandatele poștale pentru banii primiți etc., sînt documente care provin dinafara întreprinderii, deci documente externe.

Cea mai mare parte a documentelor care intră într-o întreprindere se întocmesc ca urmare a executării operațiilor prevăzute în contractele economice încheiate cu alte întreprinderi sau organizații.

După *conținutul lor*, documentele se pot împărți în: documente primare (inițiale) și documente centralizatoare.

Documentele primare sînt acelea care cuprind date cu privire la o singură operație economică înregistrată pentru prima oară în acel document. Din această grupă fac parte: procesele-verbale de recepție, cecurile, facturile, chitanțele etc. Documentele primare justificative constituie de fapt baza înregistrărilor contabile, iar calitatea lor determină însăși calitatea datelor contabile.

Documentele centralizatoare sînt acelea care cuprind datele mai multor documente primare, referitoare la operații de același fel.

Astfel de documente sînt : situația facturilor pentru produsele livrate în cursul unei luni, decontul de avans care cuprinde datele mai multor documente privind cheltuirea avansului, centralizatorul avansului de materiale etc. Documente centralizatoare sînt de asemenea și documentele cumulative pe baza cărora se întocmește o singură notă contabilă pentru înregistrarea în conturi a mai multor operații de același fel efectuate pe o anumită perioadă.

§ 5. Verificarea documentelor

Fiecare document trebuie să fie supus unei verificări minuțioase înainte de a fi înregistrat în evidență. Prin verificarea atentă a documentelor se descoperă erorile, acțiunile ilegale sau incorecte, asigurîndu-se astfel exactitatea datelor contabile.

Verificarea documentelor se poate face sub trei aspecte și anume : verificarea formei, verificarea cifrică și verificarea fondului.

Verificarea formei constă în controlul asupra întocmirii corecte a documentului însuși. Cu ocazia acestei verificări trebuie să se constate dacă documentul a fost completat pe imprimatul stabilit, dacă toate datele prevăzute în formular au fost completate, dacă s-au specificat toate elementele necesare pentru redarea integrală a operației. Trebuie verificat, de asemenea, dacă documentul respectiv corespunde actelor justificative anexate, dacă conține semnăturile necesare, dacă n-au avut loc ștersături și corecturi fără a fi certificate etc. Verificarea atentă a documentelor, din punctul de vedere al formei, dă uneori posibilitatea să se descopere abuzuri ascunse sub un aspect exterior aparent corect.

Verificarea cifrică constă în controlul exactității calculelor aritmetice, a cantităților și prețurilor cuprinse în document. Lipsa de verificare aritmetică a documentelor poate avea uneori urmări asupra situației financiare a întreprinderii. Astfel, dacă un furnizor a făcut o greșeală la stabilirea prețurilor sau la totalizarea facturii, iar întreprinderea n-a verificat factura și n-a comunicat băncii în termenul cuvenit că refuză plata facturii, banca va achita integral suma, care va trebui apoi urmărită prin formularea de pretenții față de furnizor.

Verificarea de fond a documentelor cuprinde controlul asupra legalității și oportunității economice a operației respective. Sînt considerate legale numai acele operații care nu contravin legislației în vigoare și care decurg direct din sarcinile unității respective, prevăzute în planul tehnic, industrial și financiar, în planurile de cheltuieli ale întreprinderii etc.

Verificarea documentelor din punctul de vedere al fondului prezintă o mare importanță pentru asigurarea integrității proprietății socialiste.

Dacă la verificarea de fond a documentelor primite de la alte întreprinderi sau organizații se nasc îndoieli în ceea ce privește autenticitatea sau exactitatea acestor documente, se poate face contraverificarea lor de către întreprinderea care le-a primit, cerînd anumite date și informații suplimentare de la întreprinderea care a emis asemenea documente.

Tot în cadrul verificării de fond se mai poate proceda și la confruntarea documentelor care conțin date referitoare la aceleași operații, însă care au fost întocmite în alte sectoare ale întreprinderii și de alte persoane, sau în același sector, dar pentru alte scopuri. De exemplu, datele din bonurile de lucru, referitoare la producție, pot fi confruntate cu datele din notele de predare a produselor la depozit; foile de parcurs ale transportului auto privind transportul de materiale pot fi confruntate cu documentele privind materialele aprovizionate etc.

Pentru stabilirea unei răspunderi concrete în ceea ce privește verificarea documentelor trebuie să existe, în mod obligatoriu, pe fiecare document mențiunea de verificare și semnătura verificatorului care, în principiu, trebuie să fie o altă persoană decît aceea care a întocmit documentul.

După ce documentele au fost verificate, se notează pe ele conturile corespondente, cu ajutorul cărora urmează să se înregistreze operația consemnată în document. O astfel de notare pe documente a conturilor corespondente (formula contabilă) poartă numele de *contare*. Prin formula contabilă menționată pe document se stabilește legătura între documentul respectiv și conturile în care urmează să se înregistreze operația economică. Contarea se poate face prin aplicarea pe document a unei ștampile speciale, completîndu-se apoi simbolurile conturilor respective și sumele din document.

După prelucrarea contabilă a documentelor, datele cuprinse în ele sînt înregistrate în evidența contabilă în ordine cronologică și sistematică.

§ 6. Circulația documentelor

Una dintre cele mai importante sarcini pentru organizarea justă a evidenței și pentru înfăptuirea conducerii operative în toate sectoarele de activitate o constituie stabilirea unei cît mai raționale circulații a documentelor.

Prin circulația documentelor se înțelege mișcarea succesivă a acestora din momentul întocmirii sau intrării în întreprindere și pînă la predarea lor la arhivă.

Fiecare document întocmit trebuie să circule într-o anumită ordine, fără reținеri inutile în unele servicii, pentru a ajunge astfel la aparatul de evidență în termene strict stabilite. Orice întîrziere în mișcarea documentelor face evidența ineficace, aceasta încetînd de a fi un instrument al controlului și conducerii operative.

Calea pe care o parcurg documentele în cadrul diferitelor întreprinderi este variată și depinde de structura organizatorică a întreprinderii respective, de conținutul operațiilor economice la care se referă documentele, de organizarea aparatului de evidență, precum și de alți factori.

Regula principală de organizare a circulației documentelor este aceea că toate documentele intrate la o anumită dată în întreprindere trebuie verificate și înregistrate în evidența sintetică și analitică într-un termen cît mai scurt.

Organizarea circulației documentelor trebuie făcută cu respectarea următoarelor condiții principale :

Mișcarea documentelor să se facă pe căile cele mai scurte și printr-un număr redus de verigi. Deci din momentul intrării în întreprindere și pînă la executantul direct, documentele trebuie să circule pe calea cea mai directă și să treacă prin cît mai puține mîini. Cu cît sectorul administrativ din cadrul întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor este mai bine organizat, iar personalul respectiv mai puțin numeros, cu atît documentele vor parcurge mai puține verigi intermediare pînă la executantul direct.

In mișcarea documentelor prin diferite verigi trebuie să existe continuitate. În ce privește documentele intrate în întreprindere dinafara ei, ele trebuie înregistrate fără nici o întîrziere de către funcționarii de la registratură, secretari etc. și repartizate operativ pentru rezolvare.

Înregistrarea actelor intrate sau ieșite este un element important în organizarea circuitului documentelor. Se disting două sisteme principale de înregistrare a actelor, și anume : *sistemul registrelor și sistemul fișelor.*

Sistemul registrelor este forma cea mai răspîndită de evidenţă a documentelor. În registre se indică conţinutul pe scurt al actului înregistrat, cui a fost trimis spre rezolvare, la ce dosar a fost repartizat după rezolvare etc.

Sistemul fişelor constă în aceea că fiecare act se înregistrează pe grupe de operaţii, în fişe separate, care conţin toate datele necesare în munca de informare. Acest sistem se foloseşte în întreprinderile şi instituţiile în care volumul corespondenţei intrate şi ieşite este deosebit de mare.

Rezolvarea documentelor trebuie să se facă complet şi în termenul prevăzut în schema de circulaţie a documentelor. În schema de circulaţie a documentelor se prevăd verigile prin care circulă documentele, lucrările ce trebuie executate în fiecare etapă a circuitului şi termenele de executare.

Înainte de a fi pus în aplicare, planul circulaţiei documentelor trebuie aprobat de conducerea întreprinderii sau instituţiei, apoi prelucrat cu toţi cei ce trebuie să-l cunoască, după care devine obligatoriu, întocmai ca orice sarcină de producţie.

Schema circulaţiei documentelor poate fi întocmită după principiul circulaţiei centralizate, atunci cînd documentele sînt îndrumate mai întîi la conducătorul întreprinderii sau după principiul circulaţiei descentralizate, cînd documentele merg direct la serviciul respectiv. Schema centralizată se poate folosi la întreprinderile mici, unde conducătorul unităţii are posibilitatea să examineze singur toată corespondenţa şi să dea dispoziţii de executare. Schema descentralizată, folosită de regulă în întreprinderile mari, reduce circuitul documentelor şi măreşte posibilitatea executării la timp a lucrărilor.

Termenele şi calitatea rezolvării documentelor trebuie să fie supuse unui control riguros. Controlul executării lucrărilor are o mare importanţă în lupta împotriva birocratismului. O deosebită atenţie trebuie acordată controlului asupra modului de rezolvare a reclamaţiilor şi cererilor oamenilor muncii. Nerespectarea termenelor de rezolvare a documentelor, precum şi clasarea la dosar a unui document nerezolvat, atrage după sine aplicarea măsurilor de ordin disciplinar faţă de funcţionarul respectiv.

Îmbunătăţirea continuă a circulaţiei documentelor este unul din mijloacele de conducere operativă, de ţinere la zi a evidenţei şi de înlăturare a rămăşiţelor de birocratism din întreprinderi şi instituţii.

Organizarea justă a circulaţiei documentelor prezintă o deosebită importanţă nu numai pentru întreprinderi şi instituţii, ci şi pe scara întregii economii naţionale. Rapiditatea şi

exactitatea cu care se efectuează decontările între diferitele verigi ale economiei socialiste, precum şi centralizarea datelor evidenței, sînt determinate în primul rînd de justa organizare a circulației documentelor.

§ 7. Clasarea și păstrarea documentelor

Faza finală a circulației documentelor o constituie clasarea la dosar a acestora, după ce au fost complet şi definitiv rezolvate. *Clasarea constă în aranjarea documentelor într-o ordine strict determinată, în scopul de a asigura buna lor păstrare și de a putea fi ușor găsite pentru obținerea informațiilor necesare.*

De corectitudinea şi precizia cu care se face clasarea documentelor depinde identificarea cu uşurință a oricărui act păstrat în arhiva întreprinderii sau instituției respective. De aceea, în fiecare unitate economică sau instituție, clasarea documentelor este reglementată prin instrucțiuni speciale în care se stabilesc criterii pe baza cărora se face gruparea (clasarea) tuturor actelor intrate sau ieşite. Se întocmește de asemenea o listă (nomenclatură) a dosarelor, indicîndu-se care anume documente se clasează în fiecare dosar.

O clasare justă şi rațională trebuie să îndeplinească următoarele condiții principale:

— să fie simplă pentru a putea fi uşor înțeleasă şi aplicată;

— să fie potrivită genului de documente care circulă în cadrul întreprinderii respective (de exemplu: documentele privind aprovizionarea se pot clasa pe furnizori sau pe feluri de materiale sau de mărfuri, cele care se referă la producție se clasează pe comenzi, dinafară sau interne etc.);

— să fie elastică, adică aplicabilă nu numai la un anumit volum de documente, ci şi la un număr mai mare de acte, derivat din dezvoltarea activității întreprinderii;

— să permită găsirea cu uşurință a oricărui document în masa generală a documentelor.

După locul unde se află şi durata de timp pentru care se efectuează, clasarea poate fi de două feluri, şi anume: provizorie şi definitivă.

Clasarea provizorie se face în diferite sectoare şi servicii ale întreprinderii şi cuprinde documentele rezolvate în sectoarele şi serviciile respective. Această clasare se face în dosarele corespunzătoare ale arhivei curente, pe măsura rezolvării documentelor respective. Astfel, serviciul contabilității face

clasarea provizorie a notelor contabile, casierul clasează la sfîrşitul zilei documentele de casă etc.

Clasarea definitivă se face la arhiva generală a întreprinderii sau instituţiei, la primirea documentelor complet şi definitiv rezolvate de la arhiva curentă.

Principalele criterii de întocmire a nomenclaturii dosarelor şi de clasare a documentelor în dosarele respective sînt:

— criteriul obiectului
— criteriul nominal
— criteriul corespondenţilor
— criteriul geografic.

Criteriul obiectului constă în gruparea documentelor în dosare pe categorii de probleme. Astfel, toate actele privind experienţele făcute pentru introducerea unui nou produs în procesul de fabricaţie se clasează la acelaşi dosar.

Criteriul nominal constă în clasarea la acelaşi dosar a tuturor documentelor cu aceeaşi destinaţie. Se vor întocmi astfel dosare separate pentru facturile intrate şi ieşite, pentru procesele-verbale de recepţie, pentru reclamaţii etc.

Criteriul corespondenţilor impune clasarea în acelaşi dosar a tuturor actelor care constituie corespondenţa cu o anumită întreprindere sau instituţie. Printre deficienţele acestui criteriu trebuie menţionat faptul că acelaşi dosar cuprinde diverse acte a căror valoare şi importanţă practică este inegală, de unde inegale sînt şi termenele lor de păstrare. De aceea, acest principiu de întocmire a dosarelor este folosit pe o scară redusă în întreprinderile şi organizaţiile economice.

Criteriul geografic constă în întocmirea de dosare pe localităţi, în care se clasează documentele privind relaţiile cu anumiţi corespondenţi din localitatea respectivă.

Cea mai largă utilizare o are clasarea după obiect, întrucît acest sistem asigură clasarea documentelor potrivit cu importanţa lor practică şi cu termenele lor de păstrare. Indiferent de modul de clasare, documentele trebuie aranjate în cadrul grupei respective în ordinea alfabetică, a numărului, a datei etc.

De asemenea, clasarea se mai poate face prin combinarea a două sau mai multe din criteriile arătate mai sus (clasare mixtă).

Documentele care stau la baza înregistrărilor în jurnalele-order se clasează în dosare separate pentru fiecare jurnal-order. Aceasta uşurează mult confruntarea documentelor cu înregistrările din evidenţă, care se face cu ocazia diferitelor verificări documentare.

În ceea ce priveşte păstrarea documentelor, aceasta trebuie astfel organizată încît să se asigure integritatea lor deplină.

Organizarea păstrării documentelor are o deosebită importanţă atît pentru scopurile de informare ale întreprinderii respective, cît şi pentru controlul legalităţii operaţiilor economice efectuate şi al exactităţii datelor evidenţei.

În cursul anului de gestiune o serie de documente, printre care şi cele contabile, se păstrează în *arhiva curentă*, organizată, aşa cum s-a arătat, pe lîngă principalele servicii ale întreprinderii.

Unele documente contabile şi de casă din arhiva curentă trebuie păstrate în casa de fier sau în încăperi speciale pe răspunderea contabilului şef sau a contabilului principal. Aşa sînt, de pildă, dările de seamă anuale cu toate anexele, balanţele de verificare, notele contabile, fişele de conturi şi toate documentele de casă ale anului în curs.

Eliberarea din arhivă a documentelor şi registrelor de evidenţă nu este admisă decît cu aprobarea scrisă a contabilului şef. La sfîrşitul anului, după aprobarea dării de seamă anuale, dosarele cu documentele din arhiva curentă sînt predate la arhiva generală.

Pentru documentele predate la arhiva generală se întocmeşte o listă de predare semnată de şeful arhivei, în care se specifică numărul fiecărui dosar predat. Unul din exemplarele listei de predare rămîne la arhiva generală, iar celălalt se înapoiază serviciului care a făcut predarea.

Documentele nu se scot din dosarele arhivei generale decît în cazuri excepţionale, cu aprobarea conducătorului întreprinderii, la cererea instanţelor judecătoreşti, a organelor de control de stat sau a unităţilor tutelare. În aceste cazuri este necesar să se întocmească un proces-verbal în care să se arate cine a cerut şi cine a aprobat eliberarea documentului respectiv. În locul documentului eliberat se introduc: procesul-verbal respectiv, o copie certificată, de pe document, aprobarea legală de eliberare a documentului, precum şi chitanţa semnată de persoana care a ridicat originalul.

Pentru urmărirea restituirii la timp a acestor documente este necesar să se ţină o evidenţă specială a lor.

Termenele de păstrare a documentului în arhiva generală sînt fixate prin dispoziţii speciale şi ele variază după natura şi importanţa documentelor. La expirarea termenelor legale de păstrare, documentele mai puţin importante pot fi folosite ca maculatură.

Documentele care au o valoare politică şi istorico-ştiinţifică, precum şi actele necesare activităţii întreprinderilor pe o perioadă mai îndelungată se predau spre păstrare Direcţiei generale a arhivelor din Ministerul Afacerilor Interne.

CAPITOLUL VI

EVALUAREA

§ 1. Necesitatea şi importanţa evaluării în economia socialistă

Existenţa producţiei de mărfuri şi a legii valorii în condiţiile economiei socialiste face necesară menţinerea unor categorii economice ca : valoare, preţ, preţ de cost etc. şi impun folosirea etalonului bănesc pentru exprimarea valorică a tuturor mijloacelor de producţie şi a obiectelor de consum. Exprimarea valorică este folosită în cele mai variate domenii ale economiei socialiste în scopul organizării, conducerii şi dezvoltării acesteia. Astfel, ea ajută la planificarea şi repartiţia produsului social total, la urmărirea proporţiilor şi a ritmului de dezvoltare a diferitelor ramuri ale economiei naţionale, la urmărirea corelaţiei dintre creşterea producţiei mijloacelor de producţie şi aceea a producţiei obiectelor de consum, la realizarea repartiţiei după muncă, la efectuarea decontărilor între întreprinderi şi între acestea şi bugetul statului, Banca de Stat, băncile speciale etc. Exprimarea valorică constituie, de asemenea, instrumentul de organizare şi consolidare a gospodăririi socialiste, aceasta necesitînd, printre altele, compararea veniturilor întreprinderilor cu cheltuielile efective ale acestora.

Controlul prin leu al activităţii economice a întreprinderilor, stabilirea rezultatelor obţinute de acestea, calculul rentabilităţii etc. necesită, de asemenea, folosirea exprimării valorice. Evidenţa contabilă foloseşte exprimarea valorică atît pentru înregistrările curente, cît şi pentru generalizarea şi centralizarea datelor sale.

Exprimarea valorică cu ajutorul etalonului bănesc a mijloacelor economice, a surselor acestora, precum şi a tuturor operaţiilor economice efectuate şi consemnate în documente, în scopul înregistrării lor în evidenţa curentă, poartă numele de *evaluare*.

Evaluarea constituie un procedeu al metodei evidenței contabile și este strîns legată de celelalte procedee, a căror aplicare este condiționată de folosirea simultană a exprimării valorice. Astfel, contul nu poate fi folosit ca instrument curent de lucru, decît pentru înregistrarea acelor elemente care pot fi exprimate cu ajutorul etalonului bănesc. Generalizarea datelor contabile cu ajutorul bilanțului nu este posibilă decît pe baza oglindirii în etalon bănesc a mijloacelor economice și a surselor de formare a acestora. De asemenea, documentele și inventarierea pot folosi scopurilor evidenței contabile numai cu condiția exprimării valorice alături de cea cantitativă a elementelor respective. Evaluarea este organic legată de calculația prețului de cost efectiv, în sensul că toate elementele componente ale acestuia trebuie să fie exprimate valoric, spre a face astfel posibilă însumarea lor. În sfîrșit, centralizarea datelor contabile atît în cadrul întreprinderii, cît și pe verigi superioare nu se poate realiza fără exprimarea valorică a datelor supuse centralizării.

Evaluarea permite evidenței contabile să urmărească fără întrerupere toate modificările mijloacelor și surselor acestora. Deși evaluarea se folosește într-o măsură atît de mare de către evidența contabilă nu înseamnă că aceasta se ține numai valoric. Dimpotrivă, pentru majoritatea mijloacelor economice se ține și o evidență analitică cu ajutorul căreia se urmărește mișcarea mijloacelor respective nu numai valoric, ci și cantitativ. De altfel, la baza evidenței valorice a mijloacelor economice stă evidența cantitativă a acestora, ceea ce este deosebit de important pentru controlul integrității proprietății socialiste.

Conținutul și caracterul nou al evaluării în economia socialistă sînt determinate de factori hotărîtori, cum sînt: proprietatea socială asupra mijloacelor de producție, întreaga politică economică a statului, bazată pe acțiunea legii economice fundamentale a socialismului și pe cerințele legii dezvoltării planice, proporționale a economiei naționale.

Spre deosebire de evaluarea folosită în economia capitalistă, care reflectă relații de producție capitaliste bazate pe exploatare, în economia socialistă, evaluarea exprimă relații de producție socialiste, apărute pe baza proprietății socialiste asupra mijloacelor de producție. Astfel, lichidarea sistemului de exploatare capitalistă a muncii salariate a atras după sine inexistența în economia socialistă a categoriilor valoare și preț ale forței de muncă. Salariul în bani în economia socialistă nu exprimă relații de cumpărare-vînzare a forței de muncă,

ca în capitalism, ci reprezintă partea exprimată în bani, din fondul social de consum, primită de oamenii muncii, în raport cu cantitatea şi calitatea muncii depuse de ei în întreprinderile, organizaţiile şi instituţiile de stat.

În economia socialistă, spre deosebire de cea capitalistă, pămîntul a încetat şi el să fie un obiect de cumpărare-vînzare şi, prin aceasta, s-a pus capăt formei iraţionale de exprimare valorică a pămîntului. Ca urmare a acestui fapt, întreprinderile, organizaţiile şi instituţiile din economia socialistă nu fac evaluarea bănească a terenurilor de care dispun, deci nu le înregistrează în evidenţa contabilă, ci în evidenţa tehnic-operativă.

În condiţiile economiei socialiste, problema evaluării a fost rezolvată ţinînd seama, printre altele, şi de necesităţile oglindirii corecte a activităţii întreprinderilor şi a rezultatelor acestei activităţi atît în evidenţa curentă, cît şi în bilanţ.

Principiile care stau la baza evaluării în economia socialistă au un caracter unitar şi ştiinţific. Astfel, la baza înregistrărilor din evidenţa curentă şi implicit la baza întocmirii inventarului şi a bilanţului stă *evaluarea la preţul de cost efectiv.* Acest preţ s-a luat ca bază a evaluării, întrucît el reprezintă totalitatea sumelor efectiv cheltuite pentru achiziţionarea sau producerea mijloacelor de producţie sau a obiectelor de consum. Cu ajutorul preţului de cost efectiv evidenţa contabilă socialistă reflectă în conturi mişcarea reală a mijloacelor, în toate fazele circuitului economic. Chiar dacă anumite elemente sînt evaluate şi înregistrate în conturi la alte preţuri decît cel efectiv, ca de exemplu preţul planificat, de facturare etc., evidenţa curentă asigură posibilitatea stabilirii cu uşurinţă a preţului de cost efectiv al elementelor respective.

Posibilitatea folosirii preţului de cost efectiv ca bază a evaluării este asigurată, în economia socialistă, prin stabilitatea monedei şi prin lipsa oscilaţiilor preţurilor.

În economia capitalistă, datorită proprietăţii private asupra mijloacelor de producţie, inflaţiei şi oscilaţiilor permanente ale preţurilor, nu poate fi vorba de existenţa unor norme unitare de evaluare. Întreprinderile capitaliste dispun de multiple sisteme de evaluare pe care le folosesc în mod arbitrar, în funcţie de interesele capitaliştilor. Astfel, dacă aceştia doresc să prezinte o situaţie financiară bună a întreprinderilor, în scopul atragerii de noi capitaluri, pentru obţinerea de credite etc., folosesc pentru evaluare preţurile cele mai ridicate. Dacă, dimpotrivă, vor să-şi micşoreze profitul în bilanţ, pentru a se sustrage de la impozite, trecînd astfel sarcinile fiscale pe seama oamenilor muncii, sau dacă vor să-şi formeze diferite rezerve

ascunse din profiturile realizate, atunci capitaliştii folosesc pentru evaluare preţurile cele mai scăzute.

Deşi pentru urmărirea circuitului capitalului, evidenţa contabilă capitalistă foloseşte evaluarea la preţul de cost efectiv, totuşi, cu ocazia întocmirii inventarului se fac reevaluări independente de evaluarea folosită în înregistrările contabile.

Inventarul bazat pe astfel de reevaluări arbitrare serveşte ca bază a întocmirii bilanţului, dînd astfel posibilitate capitalistului să arate în bilanţ un profit de proporţiile dorite.

Reevaluarea mijloacelor de producţie şi a mărfurilor în economia socialistă nu se face în mod arbitrar, ca în capitalism, ci numai în cazuri bine determinate, îndeosebi în urma reducerii preţurilor, care în condiţiile economiei socialiste reflectă cerinţele legii economice fundamentale a socialismului.

Toate acestea fac ca evaluarea în economia socialistă să capete un conţinut şi un rol nou, iar principiile după care ea se face să fie superioare şi diametral opuse acelora care stau la baza evaluării în economia capitalistă.

§ 2. Forme de evaluare folosite de evidenţa contabilă socialistă

S-a arătat că în economia socialistă, evaluarea se bazează pe preţul de cost efectiv, care este folosit atît în înregistrările curente, cît şi pentru exprimarea posturilor din bilanţ.

Pentru simplificarea tehnicii înregistrărilor şi în scopul furnizării unor indicatori valorici suplimentari, înregistrările în conturi se pot face nu numai la preţul de cost efectiv, ci şi la alte preţuri, în funcţie de natura elementelor înregistrate. Aceste preţuri poartă numele de *preţuri de înregistrare*. Ele pot fi mai mari sau mai mici decît preţul de cost efectiv, ceea ce face ca diferenţele dintre ele să fie diferenţe favorabile sau diferenţe nefavorabile.

În cele ce urmează se face o succintă analiză a principalelor forme de evaluare folosite în evidenţa contabilă socialistă atît pentru mijloacele fixe, cît şi pentru acele mijloace circulante a căror evaluare prezintă anumite particularităţi.

Evaluarea mijloacelor fixe constituie o problemă importantă în economia socialistă, unde pentru prima dată ea a căpătat o rezolvare ştiinţifică.

În economia socialistă, evaluarea mijloacelor fixe este strîns legată de munca de planificare, de oglindirea corectă în evidenţă a mişcării acestor mijloace şi a urmăririi reproducţiei lor, de analiza utilizării mijloacelor fixe ale întreprinderilor

și de cerințele statisticii de stat. Evaluarea mijloacelor fixe constituie, de asemenea, condiția de bază pentru calculul just al cotelor de amortizare.

Exprimarea valorică a mijloacelor fixe se poate face la *valoarea de inventar*, *valoarea restantă sau rămasă*, *valoarea de înlocuire*, *valoarea reziduală etc.*

Valoarea de inventar servește ca bază a înregistrării în conturi a operațiilor privind mișcarea mijloacelor fixe, determinate de intrarea și ieșirea acestora din întreprindere. Această valoare reprezintă totalul cheltuielilor efectuate în legătură cu construirea sau achiziționarea, precum și cu instalarea și punerea în funcțiune a mijloacelor fixe. Ea constituie baza de calcul al amortizării destinată să asigure, împreună cu alte surse de finanțare, reproducția mijloacelor fixe. Valoarea de inventar a mijloacelor fixe înregistrată în conturi nu se poate schimba decît în cazuri bine determinate, și anume : cu prilejul reconstruirii mijloacelor fixe înregistrate anterior sau a reevaluării acestora, în urma hotărîrii Consiliului de Miniștri.

Valoarea restantă sau rămasă se stabilește pe baza datelor din conturi, și anume scăzînd din valoarea de inventar a mijloacelor fixe suma uzurii acestora, calculată și înregistrată pînă la o anumită dată. Valoarea restantă permite cunoașterea în orice moment a valorii neamortizate care urmează să fie inclusă în prețul de cost în perioadele viitoare de gestiune.

Valoarea de înlocuire reprezintă totalul cheltuielilor necesare înlocuirii în stare nouă a mijloacelor fixe la o anumită dată. Stabilirea valorii de înlocuire a mijloacelor fixe se face pe baza listelor oficiale de prețuri, fără să se țină seama de uzura pe care o au mijloacele fixe respective.

Această formă de evaluare constituie baza stabilirii sumelor necesare reproducției mijloacelor fixe, la prețurile și în conditiile existente la o anumită dată.

Valoarea reziduală este reprezentată de valoarea materialelor obținute dintr-un anumit mijloc fix, după ce a fost demontat, demolat etc., ca urmare a scoaterii lui definitive din funcțiune (trecere în lichidare). Această valoare a mijloacelor fixe nu se amortizează, deci nu se include în prețul de cost al produselor.

Evaluarea materiilor și materialelor achiziționate de întreprindere trebuie să se facă astfel, încît să dea posibilitate evidenței contabile să oglindească în mod just mișcarea lor în prima fază a circuitului economic și apoi trecerea lor mai departe în procesul de producție.

În funcție de particularitățile și condițiile concrete în care se face aprovizionarea cu materii și materiale, evaluarea și înregistrarea acestora în conturile respective se poate face la unul din următoarele prețuri: prețul de cost efectiv de aprovizionare, prețul planificat de aprovizionare sau prețul de facturare. Indiferent de prețul la care se înregistrează în conturile respective materiile și materialele achiziționate, în cheltuielile de producție trebuie să se includă prețul de cost efectiv de aprovizionare al materiilor și materialelor consumate.

Prețul de cost efectiv de aprovizionare cuprinde prețul din factura furnizorului, plus cheltuielile de transport, încărcare-descărcare, sortare etc. a materiilor și materialelor achiziționate. Toate aceste elemente se înregistrează la conturile respective de materiale.

Folosirea prețului de cost efectiv de aprovizionare, ca preț de înregistrare a materiilor și materialelor, este de regulă indicată pentru întreprinderile cu un număr redus de materii și materiale, cu surse de aprovizionare nu prea diferite, precum și pentru întreprinderile care în cursul lunii țin numai evidența cantitativă a consumului de materiale, iar la sfîrșitul lunii înregistrează valoric aceste consumuri, calculînd astfel o singură dată prețul mediu de aprovizionare al materiilor și materialelor consumate.

Înregistrarea materiilor și materialelor la preț de cost efectiv prezintă, printre altele, avantajul că nu necesită stabilirea diferențelor dintre prețul de înregistrare și cel efectiv și nici repartizarea acestor diferențe, iar în bilanț materiile și materialele sînt trecute cu soldul cu care figurează în contul respectiv. Dar ea prezintă și unele dezavantaje. Astfel, nu întotdeauna se poate stabili prețul de cost efectiv de aprovizionare în momentul primirii materiilor și materialelor, fie ca urmare a faptului că materialele sosesc fără factură, fie din cauză că nu se primesc la timp documentele privind cheltuielile de transport-aprovizionare. Un alt dezavantaj constă în necesitatea calculării prețului de cost mediu de aprovizionare, în cazul cînd se dă spre consum un anumit material care a fost achiziționat la prețuri efective diferite.

Prețul mediu pe unitate se determină adăugînd la prețul efectiv al stocului de materiale, de la începutul lunii, prețul de cost efectiv al materialelor intrate în cursul lunii și împărțind totalul obținut la cantitatea de materiale (sold plus intrări). Prețul mediu pe unitate astfel calculat se înmulțește cu cantitatea materialelor consumate în cursul lunii, obținîndu-se

suma ce trebuie inclusă în cheltuielile de producţie ale lunii respective.

Datorită greutăţilor pe care le implică folosirea preţului de cost efectiv ca preţ de înregistrare, întreprinderile care au materiale cu nomenclatură şi circuit mare folosesc *preţul planificat de aprovizionare* ca preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor. Preţurile planificate sînt specifice economiei socialiste, folosirea lor în economia capitalistă fiind de neconceput. Aceste preţuri se stabilesc la începutul fiecărui an, luîndu-se în calcul toate cheltuielile pe care le ocazionează procurarea materiilor şi materialelor prevăzute în planul de aprovizionare al întreprinderii.

Folosirea preţului planificat pentru evaluarea materiilor şi materialelor achiziţionate se reflectă, în evidenţa contabilă, prin înregistrarea materiilor şi materialelor în conturile corespunzătoare la preţul planificat de aprovizionare şi prin oglindirea într-un cont distinct a diferenţelor între preţul planificat şi preţul de cost efectiv al materiilor şi materialelor.

Trecerea în producţie, spre consum, a materiilor şi materialelor se înregistrează tot la preţ planificat ; separat, se includ în cheltuielile de producţie şi diferenţele dintre preţul planificat şi cel efectiv, pentru a se încărca astfel cheltuielile de producţie numai cu preţul de cost efectiv al materiilor şi materialelor consumate. Materiile şi materialele înregistrate în evidenţa curentă la preţ planificat de aprovizionare figurează în bilanţ cu preţul de cost efectiv, care se determină extracontabil (fără înregistrări în conturi, ci pe baza datelor din conturi), prin adăugarea la preţul planificat a diferenţelor nefavorabile sau prin scădere din preţul planificat a diferenţelor favorabile.

Folosirea preţului planificat ca preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor prezintă unele avantaje dintre care menţionăm :

— oferă posibilitatea reflectării în evidenţa curentă a materiilor şi materialelor la aceleaşi preţuri la care este întocmit planul de aprovizionare, uşurînd astfel cunoaşterea, pe baza datelor din conturi, a măsurii în care a fost îndeplinit planul de aprovizionare cantitativ şi valoric ;

— uşurează înregistrările privind intrarea în întreprindere a materiilor şi materialelor şi trecerea spre consum a acestora, întrucît preţul planificat este cunoscut în orice moment de întreprindere ;

— permite stabilirea diferenţelor între preţul de cost efectiv şi cel planificat de aprovizionare, mărind astfel rolul

activ al evidenței contabile pentru consolidarea gospodăririi socialiste în sfera aprovizionării.

Înregistrarea materialelor la prețul planificat de aprovizionare are și unele dezavantaje, dintre care menționăm:

— necesită lucrări în plus pentru stabilirea diferențelor la fiecare aprovizionare sau la sfîrșitul lunii, precum și pentru repartizarea acestor diferențe pe locurile de consum al materiilor și materialelor;

— denaturează prețul de cost și rezultatele financiare pe perioade de gestiune, atunci cînd stabilirea și repartizarea diferențelor între prețul planificat și cel efectiv se fac pe totalitatea materialelor sau pe categorii mari ale acestora, ori atunci cînd au avut loc erori la stabilirea sau repartizarea diferențelor;

— necesită elaborarea unui nomenclator de prețuri planificate pentru materii și materiale.

O parte din deficiențele pe care le prezintă folosirea prețului de cost efectiv și a celui planificat de aprovizionare sînt înlăturate prin *evaluarea materiilor și materialelor la preț de facturare.*

Prețurile de facturare sînt acelea la care întreprinderile industriale de stat sau cooperatiste livrează produsele lor altor întreprinderi de stat sau cooperatiste, pentru nevoi de producție sau organizațiilor de desfacere, cînd este vorba de obiecte de consum. Prețurile de facturare mai poartă numele de *prețuri cu ridicata* sau prețuri de catalog. Prețurile cu ridicata sînt stabilite de stat atît pentru mijloacele de producție, cît și pentru obiectele de consum. Astfel, mijloacele de producție (mijloacele fixe, materiile și materialele etc.) sînt facturate de către furnizor beneficiarilor, la *prețul cu ridicata al întreprinderii.*

Acest preț se formează prin adăugarea la prețul de cost complet (totalul cheltuielilor de producție și de desfacere efectuate de întreprinderea producătoare) a sumei beneficiului ce se cuvine întreprinderii producătoare de mijloace de producție.

Obiectele de consum sînt facturate de către întreprinderile industriale clienților săi la *prețul cu ridicata al industriei.* Acest preț se formează prin adăugarea la prețul cu ridicata al întreprinderii a sumei impozitului pe circulația mărfurilor.

Din cele de mai sus rezultă că materiile și materialele primite de la furnizori sînt evaluate în facturile acestora la prețul cu ridicata al întreprinderii. După cum s-a arătat, acest preț poate fi folosit ca preț de înregistrare a materiilor și materialelor achiziționate. În acest caz materiile și materialele sînt reflectate în conturile respective atît la intrarea în depozite, cît și la ieșirea din depozite pentru a fi date spre consum, numai la prețul cu ridicata al întreprinderii.

Cheltuielile de transport-aprovizionare sînt înregistrate într-un cont separat pe măsura efectuării lor, de unde apoi se scad, prin repartizarea lor asupra locurilor de producție, pe măsura consumului materiilor și materialelor respective. În acest fel se include în cheltuielile de producție prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor consumate (prețul de facturare plus cheltuielile de transport-aprovizionare).

Folosirea prețului de facturare ca preț de înregistrare al materiilor și materialelor prezintă, în general, următoarele avantaje:

— permite înregistrarea mișcării materiilor și materialelor pe măsură ce aceasta se produce, fără să mai fie necesare alte calcule;

— prețurile de facturare (de catalog) rămîn neschimbate în cursul anului, exceptînd cazurile cînd printr-o hotărîre a partidului și guvernului se fac reduceri de prețuri;

— permite înregistrarea separată a cheltuielilor de transport-aprovizionare, făcînd astfel posibilă cunoașterea sumei efective a acestora, compararea ei cu suma cheltuielilor de aprovizionare, prevăzută în plan și stabilirea economiilor sau a depășirilor de cheltuieli în sfera aprovizionării, care influențează în mod corespunzător nivelul cheltuielilor de producție.

Dintre dezavantajele pe care le prezintă folosirea prețului de facturare ca preț de înregistrare, se menționează:

— nefixarea prețului de facturare pentru anumite materii și materiale;

— încărcarea necorespunzătoare a prețului de cost cu cheltuielile de aprovizionare, în situația în care acestea se includ în prețul de cost, pe baza unui coeficient global și nu diferențiat pe feluri de cheltuieli și ținînd seama de materialele care le-au ocazionat.

Dintre cele trei modalități de evaluare și de înregistrare a materiilor și materialelor, cea care se sprijină pe prețul de facturare are perspectiva extinderii în munca practică de evidență, întrucît ea simplifică în bună măsură înregistrările privind mișcarea materiilor și materialelor.

În afara materiilor și materialelor sînt supuse evaluării, în vederea înregistrării lor în evidența curentă, și alte mijloace circulante. Dintre acestea prezintă importanță și, în același timp, anumite particularități, evaluarea deșeurilor, a producției neterminate, a produselor finite și evaluarea mărfurilor.

Evaluarea deșeurilor prezintă importanță, în primul rînd, pentru calculul exact al prețului de cost, deoarece valoarea acestora trebuie scăzută din cheltuielile de producție. Modul

de evaluare a deşeurilor influenţează, de asemenea, rentabilitatea secţiilor de valorificare a deşeurilor, deoarece mărirea în mod artificial a valorii acestora duce la creşterea preţului de cost al bunurilor de larg consum fabricate din deşeuri şi la micşorarea preţului de cost al producţiei de bază.

Întrucît deşeurile reprezintă resturi din materii prime sau materiale care apar, în procesul de transformare a materialului iniţial, în produse finite, valoarea lor nu se poate determina pe baza calculaţiei preţului de cost, ci ele se evaluează după anumite reguli, în funcţie de destinaţia ce se dă acestor deşeuri.

Astfel, *deşeurile recuperabile* pot fi evaluate la unul din următoarele preţuri:

a) la preţul integral al materiei prime sau materialului din care au rezultat, în cazul cînd aceste deşeuri se predau la magazie, urmînd să fie folosite ca materii prime în alte secţii ale întreprinderii decît acelea de la care au provenit;

b) la un preţ mai mic decît al materiei prime sau materialului din care au rezultat, în cazurile cînd deşeurile rămîn în secţia de unde au provenit, urmînd să fie folosite în secţia respectivă la fabricarea altor produse decît cele pentru care se foloseşte materia primă din care au rezultat deşeurile;

c) la preţul de decizie, atunci cînd deşeurile se predau altor secţii decît acelea de la care au provenit sau magaziei serviciului de aprovizionare, urmînd să fie întrebuinţate ca deşeuri definitive (retezături, şpan etc.) sau valorificate pe calea vînzării.

În ce priveşte *deşeurile nerecuperabile*, acestea fiind resturi lipsite de orice valoare sau materiale pulverizate în timpul producţiei, ele nu se evaluează şi, ca atare, nu se scad din cheltuielile de producţie.

Evaluarea producţiei neterminate este legată nemijlocit de calculul curent al preţului de cost efectiv al producţiei finite. Valoarea stocului de producţie neterminată de la începutul lunii se adaugă la totalul cheltuielilor de producţie, iar valoarea producţiei neterminate, stabilită la sfîrşitul lunii, se scade din cheltuielile de producţie.

Evaluarea justă a producţiei neterminate, alături de înregistrarea şi delimitarea corectă a cheltuielilor de producţie, formează premisele de bază ale stabilirii şi reflectării în bilanţ a unui beneficiu real. Evaluarea în plus a producţiei neterminate determină micşorarea nejustificată a preţului de cost efectiv al .producţiei finite şi totodată creşterea artificială a beneficiului. Evaluarea în minus a producţiei neterminate denaturează, de asemenea, rezultatele activităţii întreprinderii,

dar în sens invers, adică prețul de cost al producției crește, iar beneficiile se micșorează în mod corespunzător. La baza evaluării producției neterminate stă prețul de cost efectiv al acesteia, care cuprinde totalul cheltuielilor aferente producției în curs de fabricație.

Cuantumul cheltuielilor aferente producției neterminate este, printre altele, în funcție de gradul de finisare a pieselor care intră în componența producției neterminate, adică de numărul fazelor și stadiilor pe care această producție le-a parcurs și care se stabilesc pe calea inventarierii lunare a producției neterminate.

Evaluarea produselor finite. În evidența contabilă socialistă, evaluarea produselor finite se află în directă legătură cu sarcinile ce revin acesteia de a urmări reducerea prețului de cost și îndeplinirea de către întreprindere a planului de producție-marfă.

Pentru a putea furniza datele necesare și în scopul simplificării înregistrării produselor finite, pe măsura obținerii lor din procesul de producție ca bază a evaluării acestor produse, evidența curentă folosește *prețul planificat* de producție.

La aceste prețuri întreprinderile industriale înregistrează produsele finite în contul corespunzător, pe măsura obținerii acestora și la același preț se reflectă ieșirea din depozite a produselor finite, pe măsura expedierii lor către clienți.

La sfîrșitul fiecărei luni, evidența contabilă stabilește prețul de cost efectiv al produselor finite obținute în cursul lunii din procesul de producție. Se stabilesc apoi diferențele între prețul planificat și cel efectiv de producție. Aceste diferențe se înregistrează la un cont distinct și reflectă economii sau depășiri de cheltuieli efective față de prețul planificat de aprovizionare.

În bilanț, stocul de produse finite existent în depozitul întreprinderii se reflectă la preț de cost efectiv, care se determină extracontabil pe baza prețului planificat și a diferențelor între acesta și prețul efectiv de producție.

În sfera circulației mărfurilor, întreprinderile și organizațiile comerciale folosesc, pentru evaluarea mărfurilor și înregistrarea lor în evidență curentă, *prețurile de cumpărare* și *prețurile de vînzare cu amănuntul.*

Produsele industriale intră în rețeaua comerțului la prețul cu ridicata al industriei, care cuprinde, așa cum s-a mai arătat, prețul de cost complet al acestor produse, beneficiul industriei și impozitul pe circulația mărfurilor. Pentru unitățile comerciale, prețul cu ridicata al industriei constituie preț de cumpărare.

Pentru produsele agricole sînt stabilite, de asemenea, *preţuri de colectare, achiziţie şi de contractare*, în funcţie de forma circuitului acestor produse în cadrul economiei naţionale.

Preţurile de vînzare cu amănuntul sînt acelea la care mărfurile se vînd, de către unităţile comerciale cu amănuntul direct consumatorilor. Acest preţ se formează adăugînd la preţul cu ridicata al industriei suma adaosului (rabatului) comercial. Prin adaos (rabat) comercial se înţelege partea din preţul de vînzare cu amănuntul destinată să acopere cheltuielile de circulaţie şi să asigure un anumit beneficiu tuturor verigilor comerciale prin care circulă marfa, în vederea realizării ei.

Din cele arătate reiese că evaluarea în economia socialistă se sprijină pe principii unitare şi ştiinţifice şi este strîns legată de sistemul preţurilor fixate de stat. Evaluarea la preţ de cost efectiv constituie o premisă a reflectării în conturi a situaţiei reale a mişcării mijloacelor economice şi a stabilirii corecte a rezultatelor activităţii întreprinderilor socialiste.

CAPITOLUL VII

BILANȚUL CA PROCEDEU DE GENERALIZARE A DATELOR DE EVIDENȚĂ CONTABILĂ

1. Generalizarea datelor contabile cu ajutorul evidenței contabile

Evidența contabilă nu constă numai în înregistrări curente cu ajutorul conturilor, ci, la anumite perioade, și în întocmirea unor lucrări de sinteză. Plecînd de la elementele concrete înregistrate în conturi, evidența contabilă procedează la reunirea acestora, la sintetizarea lor după anumite criterii, într-un tablou numit *bilanț* și ajunge astfel la o prezentare într-un tot unitar a elementelor respective.

O astfel de prezentare, la anumite perioade, a datelor în formă sistematică și ca un tot unitar, cu ajutorul bilanțului, în scopul obținerii unei caracterizări multilaterale a activității economice în ansamblul ei, poartă numele de generalizare. Pentru a face generalizări, evidența contabilă pornește de la mijloacele economice ca elemente concrete, care au caractere proprii. Acestea sînt apoi sistematizate și grupate în bilanț după anumite criterii, folosindu-se etalonul bănesc ca etalon generalizator.

Această formă de prezentare a mijloacelor economice ajută la cunoașterea situației economice-financiare a întreprinderilor și organizațiilor economice, inclusiv a rezultatelor finale obținute pe perioada pentru care se încheie bilanțul.

Mai jos se va arăta amănunțit modul cum se face această generalizare, întrucît concluziile teoretice care se vor desprinde din tratarea acestei probleme își găsesc în întregime aplicație în munca practică de evidență.

Mijloacele materiale și bănești pe care întreprinderile socialiste le au la dispoziție sînt repartizate în mod planificat de către stat, în conformitate cu planul de activitate al fiecărei întreprinderi.

Gospodărirea socialistă presupune, printre altele, răspunderea întreprinderii, față de stat, pentru folosirea rațională a mijloacelor economice ce i-au fost puse la dispoziție. Din această cerință a gospodăririi socialiste rezultă necesitatea oglindirii de către evidența contabilă, pe de o parte, a mijloacelor economice (după componență) și a rolului lor în procesele economice (modul cum sînt repartizate la o anumită dată în diferitele faze ale circuitului), iar pe de altă parte, a surselor de constituire a acestor mijloace.

Acest mod de oglindire este propriu evidenței contabile atît în ceea ce privește înregistrările sale curente, cît și în ceea ce privește generalizarea datelor sale cu ajutorul bilanțului, generalizare care se face la anumite perioade și care are drept consecință împărțirea bilanțului în două părți distincte și anume: *activul și pasivul.*

Schematic și în forma cea mai simplă, bilanțul cu cele două părți ale sale se poate prezenta astfel:

Bilanț

Întocmit la data de . . .

Activ	*Pasiv*
Specificarea în expresie valorică a mijloacelor economice după componența și rolul lor în procesele economice	Specificarea în expresie valorică a surselor de formare a mijloacelor din activ (fonduri).
Total activ _____	*Total pasiv* _____

Din cele arătate reiese că bilanțul este un tablou care cuprinde, în formă sintetizată și în expresie valorică, existența mijloacelor economice, sursele de constituire a acestora, precum și rezultatele financiare ale activității întreprinderii la o anumită dată. Cele două părți distincte ale bilanțului — activul și pasivul — sînt, prin urmare, rezultatul generalizării, pe de o parte, a mijloacelor economice, iar pe de altă parte, a surselor acestor mijloace.

Egalitatea permanentă dintre activul și pasivul bilanțului se explică din punct de vedere contabil, prin înregistrarea tuturor operațiilor economice în conturi, cu ajutorul dublei înregistrări. Această egalitate mai derivă și din faptul că între mijloacele economice după componență și între sursele de constituire a acestor mijloace există o identitate valorică, respectiv o egalitate ce se concretizează în bilanț sub forma egalității dintre activ și pasiv (egalitate bilanțieră).

Din punct de vedere economic, activul bilanțului reprezintă formele concrete ale mijloacelor economice ale întreprinderii, aflate în diferite faze ale circuitului, la o anumită dată, iar pasivul exprimă sursele acestor mijloace, inclusiv beneficiul întreprinderii.

Spre deosebire de activ, care reprezintă mijloacele materiale și bănești pe care le folosește și le administrează întreprinderea, pasivul bilanțului exprimă gradul de răspundere al întreprinderii față de stat pentru partea primită din fondul social, precum și față de alte unități sau persoane pentru angajamentele întreprinderii ce decurg din relațiile economice cu acestea.

Atît în cadrul activului, cît și al pasivului, generalizarea datelor evidenței contabile impune sistematizarea, după anumite criterii, atît a mijloacelor economice, cît și a surselor.

Astfel, în cadrul activului, mijloacele economice, după componența lor, apar generalizate în bilanț pe sfere mai mari, ținînd în primul rînd seama de rolul pe care ele îl au în procesele economice ale întreprinderii. Sub acest aspect, activul bilanțului cuprinde în formă generalizată, pe de o parte mijloacele fixe și pe de altă parte mijloacele circulante. La rîndul lor, mijloacele circulante apar apoi generalizate în bilanț după felul lor, în mijloace circulante materiale, bănești și în decontare, cu desfășurarea în adîncime pe felurile respective ale acestora.

În cadrul pasivului, sursele mijloacelor sînt de asemenea generalizate, în primul rînd, pe sfere mai mari ținînd seama de natura acestor surse și de destinația finală pe care ele o au. Pasivul bilanțului cuprinde astfel în mod distinct sursele proprii și cele asimilate acestora, sursele atrase și împrumutate, precum și beneficiile întreprinderii. Acestea din urmă reprezintă echivalentul valoric în pasiv al creșterii mijloacelor din activ, în urma rezultatelor bune obținute de întreprindere pe perioada respectivă de gestiune.

În cazul diminuării mijloacelor de activ, ca efect al unei activități deficitare a întreprinderii, egalitatea dintre activ și pasiv se realizează prin specificarea în activ a pierderilor respective. Generalizarea datelor contabile pe sfere mai largi și mai reduse, în cadrul activului și pasivului, determină împărțirea bilanțului în grupe, capitole și posturi de bilanț cu o anumită corelație între ele, de care se ține seama în analiza activității economice a întreprinderilor pe baza bilanțului.

Legătura dintre posturile de bilanț și conturi constă în aceea că totalul posturilor din activul bilanțului trebuie să fie egal cu totalul soldurilor finale debitoare ale conturilor, iar totalul posturilor din pasivul bilanțului trebuie să corespundă cu totalul soldurilor finale creditoare ale conturilor.

Această legătură se realizează cu ajutorul balanței de verificare, despre care se va trata în unul din capitolele ce urmează.

Ținînd seamă de cele arătate cu privire la modul cum evidența contabilă face generalizarea datelor sale, se poate face următoarea prezentare schematică și rezumativă a bilanțului unei întreprinderi industriale:

Bilanț

încheiat la data de 31 decembrie 1961

Activ		*Pasiv*	
A. *Mijloace fixe și necirculante*		A. *Surse proprii și asimilate lor*	
1. Mijloace fixe	280 000	1. Fond statutar	400 000
3. Vărsăminte din beneficii	20 000	3. Beneficii și pierderi	50 000
B. *Mijloace circulante*		B. *Surse atrase și împrumutate*	
1. Materii și materiale	150 000	1. Furnizori	20 000
2. Cont de decontare la bancă	49 000	2. Împrumuturi pe termen scurt	30 000
3. Casa	1 000		
Total activ	500 000	*Total pasiv*	500 000

Din această schemă rezumativă a bilanțului reiese că generalizarea datelor contabile se face prin prezentarea sintetizată și în expresie valorică a mijloacelor economice de care dispune întreprinderea, precum și a surselor de formare a mijloacelor respective. De asemenea, reiese că atît în cadrul activului, cît și al pasivului generalizarea se adîncește pe grupe și posturi de bilanț, dînd astfel posibilitatea unei caracterizări generale, multilaterale, a unui anumit sector de activitate a întreprinderii sau a activității sale economice în ansamblu.

Bilanțul, ca instrument de generalizare a datelor evidenței contabile, se întocmește, la anumite perioade, pe baza datelor din conturi, preluînd din acestea numai rezultatul final, adică soldul conturilor în momentul întocmirii bilanțului. Pentru oglindirea situației reale a mijloacelor economice ale întreprinderii, acestea trebuie trecute în bilanț la prețul de cost efectiv. În acest scop, este necesar ca soldul acelor conturi în care înregistrările s-au făcut la alte prețuri decît cele efective să fie rectificate extracontabil, potrivit anumitor reguli, pentru a se obține astfel prețul de cost efectiv al mijloacelor respective. Asemenea rectificări se fac, de exemplu, pentru conturile de materii și materiale, cînd evidența acestora se ține la prețul planificat.

În funcție de natura elementelor oglindite în conturi (mijloace sau surse), conturile apar cu soldul lor stabilit în condițiile de mai sus ca posturi în bilanț, în una din cele două părți ale acestuia. Astfel, conturile cu ajutorul cărora se înregistrează în evidența contabilă mijloacele economice figurează ca posturi în activul bilanțului, iar cele care oglindesc sursele de formare ale mijloacelor se trec în pasivul bilanțului, ca posturi de pasiv.

Conturile cu ajutorul cărora se înregistrează rezultatele activității economice ale întreprinderii nu apar în bilanț separat, fiecare în parte, ci sînt contopite într-un singur cont de rezultate finale intitulat ,,Beneficii și pierderi'', cu ajutorul căreia se oglindesc atît rezultatele favorabile, cît și cele nefavorabile. Dacă activitatea întreprinderii s-a încheiat cu rezultate favorabile, atunci contul ,,Beneficii și pierderi'' apare cu soldul respectiv în pasivul bilanțului, arătînd beneficiile întreprinderii, iar dacă această activitate a fost deficitară, adică s-a încheiat cu pierderi, contul respectiv apare în activul bilanțului cu soldul său care arată pierderea în perioada de gestiune expirată.

Trebuie de asemenea precizat că nu fiecare cont din evidența curentă poate fi regăsit în bilanț ca un post distinct. Aceasta se datorește faptului că la întocmirea bilanțului soldurile finale ale unor conturi se prelucrează și se contopesc, fiind trecute apoi în bilanț la un singur post. Alte conturi nu apar în bilanț, ca posturi ale acestuia, deoarece la data întocmirii bilanțului ele n-au sold. Așa sînt, de exemplu, conturile cu ajutorul cărora evidența contabilă oglindește colectarea cheltuielilor de producție. Aceste conturi se soldează la sfîrșitul lunii, cînd datele lor sînt trecute în conturile cu ajutorul cărora se ține evidența proceselor economice, și anume în conturile de calculație.

Există conturi care nu influențează cu nimic totalul activului și pasivului, întrucît ele figurează în afara bilanțului, adică după ce s-a făcut totalul acestuia. În această situație se găsesc conturile cu ajutorul cărora se înregistrează mijloacele fixe intrate în întreprindere prin închiriere, materiile prime și materialele primite spre prelucrare etc. Aceste conturi sînt cunoscute sub numele de conturi de ordine și de evidență. Specificarea acestora în afara bilanțului se face pentru a se separa mijloacele economice proprii ale întreprinderii de acelea care nu-i aparțin și pe care le deține numai temporar. Acestea se trec în bilanțul întreprinderii care le-a închiriat, le-a dat spre prelucrare etc. Dacă aceleași mijloace ar fi oglindite în bilan-

țurile a două întreprinderi, s-ar denatura rezultatele centralizări datelor evidenței contabile.

Întocmirea bilanțului este precedată de verificarea tuturor datelor din conturi, cu ajutorul unei situații numită balanță de verificare, care conține, în formă centralizată, toate datele evidenței contabile.

Pentru a se asigura un caracter real indicatorilor din bilanț, trebuie să se verifice existența tuturor valorilor materiale, a mijloacelor bănești și a decontărilor întreprinderii, adică trebuie efectuată inventarierea acestora. Pe baza rezultatelor inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se astfel o concordanță între datele acestora și situația reală a mijloacelor economice.

§ 2. Particularitățile structurii bilanțului determinate de formele de proprietate și de specificul ramurilor economice

Bilanțul întreprinderilor și organizațiilor economice socialiste reflectă, prin structura și conținutul lor, atît forma proprietății socialiste care stă la baza întreprinderilor și organizațiilor economice respective, cît și ramura de activitate căreia aparțin. Bilanțurile diferitelor unități economice socialiste se deosebesc între ele prin posturile specifice pe care le cuprind. Astfel, bilanțurile întreprinderilor socialiste de stat, indiferent de obiectul acestora, au ca post specific în pasiv contul „Fond statutar", cu o pondere principală în cadrul surselor proprii și asimilate acestora. Acest post indică suma mijloacelor puse la dispoziția întreprinderii sau organizației economice respective de către stat, în folosință permanentă.

Spre deosebire de bilanțurile întreprinderilor de stat, cele întocmite de întreprinderile cooperatist-colectiviste reflectă proprietatea cooperatist-colectivistă, care stă la baza acestor unități. Existența în pasiv a unor posturi ca „Părțile sociale ale membrilor gospodăriei colective" în bilanțul gospodăriilor agricole colective, sau „Fondul social" în bilanțul cooperativelor arată că sursa de formare a mijloacelor de producție proprii specificate în activul bilanțului acestor întreprinderi este diferită de aceea a întreprinderilor și organizațiilor economice de stat.

Din cele arătate reiese că forma proprietății socialiste determină prezența, în pasivul bilanțului, a unor posturi care concretizează modul deosebit de obținere a mijloacelor economice proprii trecute în activul bilanțului.

Dar întreprinderile se diferențiază nu numai prin forma de proprietate care stă la baza lor, ci și prin caracterul activității pe care o desfășoară, determinat de ramura economică în care ele se încadrează (industrie, agricultură, comerț etc.).

Caracterul specific al activității economice a întreprinderilor și organizațiilor economice se oglindește în activul bilanțului și se concretizează în anumite posturi ale acestora. Astfel, în activul bilanțului întreprinderilor industriale se găsesc posturi care reprezintă mijloace de muncă și obiecte ale muncii, caracteristice întreprinderilor de producție, ca de exemplu, posturile: „Mijloace fixe", „Materii și materiale", „Produse finite", „Producție nedeterminată" etc.

În activul bilanțului unei gospodării agricole de stat există, de asemenea, posturi care caracterizează specificul activității acestor unități, ca de exemplu: postul „Plantații tinere", „Semințe și materiale de plantat", „Îngrășăminte chimice și naturale" etc.

Anumite posturi din activul bilanțului întreprinderilor și organizațiilor comerciale reflectă, de asemenea, specificul activității acestora. Așa sînt, de exemplu, posturile: „Mărfuri în depozitele cu ridicata", „Mărfuri în depozitele de repartizare" „Mărfuri în unitățile cu amănuntul" etc., care au o greutate specifică mare față de celelalte posturi de activ.

Cunoașterea particularităților structurii bilanțului, determinate de forma proprietății socialiste și de specificul activității întreprinderilor, prezintă importanță atît pentru întocmirea justă a bilanțului, cît mai ales pentru analiza activității economice a diferitelor întreprinderi socialiste pe baza datelor bilanțului.

§ 3. Superioritatea bilanțului întreprinderilor socialiste față de bilanțurile întreprinderilor capitaliste

În condițiile economiei socialiste, bilanțul, ca rezultat al generalizării datelor contabile, capătă un conținut nou și însușiri documentare noi. El este structural deosebit de bilanțul folosit de evidența contabilă burgheză, iar superioritatea lui decurge din însăși superioritatea sistemului economic socialist, față, de cel capitalist.

Modul de întocmire a bilanțului socialist, structura și caracterul său documentar sînt strîns legate atît de principiile gospodăririi socialiste, ca metodă de conducere planificată a întreprinderilor socialiste, cît și de cerințele economiei naționale. De aceea, bilanțul întocmit de întreprinderile socialiste con-

stituie instrumentul de bază folosit pentru stabilirea schimbărilor cantitative şi calitative, intervenite în activitatea economică financiară a întreprinderii, pe o anumită perioadă de timp.

În cele ce urmează se scot în evidenţă câteva din laturile superiorităţii bilanţului socialist asupra celui capitalist, atît sub aspectul modului de întocmire şi al conţinutului, cît şi cu privire la scopul pentru care el este folosit de evidenţa contabilă socialistă.

Proprietatea socialistă asupra mijloacelor de producţie face posibilă existenţa unui sistem unitar de evidenţă, care permite întocmirea bilanţului, pe baza aceloraşi principii, de către toate întreprinderile şi organizaţiile economice socialiste. Întocmirea uniformă a bilanţului, pe formulare unice de bilanţ, asigură posibilitatea centralizării datelor contabile pe ramuri şi pe întreaga economie naţională, cu ajutorul dărilor de seamă care includ şi bilanţul ca parte componentă. Această uniformitate simplifică analiza activităţii economico-financiare pe baza datelor bilanţului şi duce la unificarea metodelor de analiză. Caracterul real al datelor evidenţei curente, pe baza cărora se întocmeşte bilanţul socialist, asigură indicatorilor acestuia un mare grad de exactitate.

Fundamentarea bilanţului socialist pe inventariere şi pe calculaţia justă a preţului de cost efectiv, pe baza căruia se face însăşi evaluarea mijloacelor economice care figurează în bilanţ constituie, aşa cum s-a mai arătat, o condiţie a oglindirii reale în evidenţă a activităţii economice a întreprinderilor şi a stabilirii exacte a rezultatelor acestei activităţi. În bilanţurile întreprinderilor socialiste este de neconceput denaturarea în vreun fel a realităţii. Potrivit regulamentului privind dările de seamă contabile şi bilanţul, prezentarea cu ştiinţă a unor date contabile nereale atrage după sine răspunderea penală a conducătorului întreprinderii şi a contabilului şef respectiv.

În economia socialistă, bilanţul este un instrument preţios de analiză a activităţii economice şi financiare a întreprinderii. Analiza situaţiei financiare, pe baza datelor bilanţului, ajută cadrelor din economie să pătrundă mai adînc în problemele întreprinderilor socialiste, să constate deficienţele în activitatea lor economică-financiară şi să elaboreze măsuri pentru îmbunătăţirea în viitor a acestei activităţi.

Cu totul altfel se prezintă lucrurile în economia capitalistă în ceea ce priveşte modul de întocmire a bilanţului şi conţinutul acestuia. Din cauza proprietăţii private asupra mijloacelor de producţie, evidenţa contabilă capitalistă nu constituie un sistem unic de evidenţă şi deci nu poate respecta, în organizarea

și funcționarea ei, anumite principii unitare. Ca urmare a acestui fapt, nici în ceea ce privește întocmirea bilanțului, întreprinderile capitaliste nu sînt legate de anumite reguli precise și unitare. În aceste condiții nu poate fi vorba de formulare unice de bilanț și deci nici de posibilitatea centralizării datelor contabile pe ramuri și pe întreaga economie națională.

Posturi întîlnite numai în bilanțul întreprinderilor capitaliste, cum ar fi postul „Capital", „Terenuri" etc., reflectă proprietatea privată asupra mijloacelor de producție. Alte posturi, ale bilanțului capitalist reflectă anarhia producției capitaliste. Așa este, de pildă, postul „Mărfuri", care are o greutate specifică mare, îndeosebi în perioada crizelor, cînd realizarea mărfurilor devine din ce în ce mai grea, ca urmare a scăderii necontenite a puterii de cumpărare a maselor.

Falsificarea datelor din bilanț este un fenomen tipic, în economia capitalistă. Capitaliștii recurg la cele mai variate mijloace pentru denaturarea și falsificarea datelor bilanțului, în scopul camuflării volumului real al profitului, pentru a ascunde caracterul de exploatare al activității economice capitaliste și pentru trecerea poverii fiscale pe umerii maselor largi ale oamenilor muncii. Unul dintre aceste mijloace îl constituie concentrarea mai multor posturi în unul singur. În acest mod, capitaliștii reușesc să ascundă anumite cheltuieli sau surse de profituri. Astfel, contul „Venituri diverse" din anexele bilanțului capitalist înglobează mai multe surse de profituri, fără posibilitate de identificare. Din contopirea arbitrară a unor posturi se obțin posturi cu denumiri confuze, cum ar fi de exemplu „Diverse conturi", „Conturi tranzitorii" etc.

Un alt procedeu folosit pe scară largă în practica întreprinderilor capitaliste, în scopul de a arăta în bilanț profituri de proporțiile dorite și pentru a înșela pe muncitori cu ocazia aplicării politicii de înghețare a salariilor, îl constituie evaluarea arbitrară a posturilor din bilanț la prețuri diferite (prețul de cumpărare, de înlocuire, de procurare, de vînzare, prețul pieței etc.), în funcție de interesele capitaliștilor. În lumea capitalistă este, de asemenea, folosit procedeul formării de rezerve ascunse, în vederea camuflării profitului, a sustragerii de la impozite și a falsificării raportului dintre profiturile realizate și salariile cuvenite muncitorilor. În privința acestui procedeu, Lenin spunea că „Tocmai în așa-numita rezervă sau capital de rezervă este întotdeauna trecut profitul, pentru a-l camufla" [1].

---

[1] V. I. Lenin, *Opere*, vol. 25, E.P.L.P., București, 1956, p. 128.

Falsificarea şi denaturarea bilanţurilor nu numai că nu sînt sancţionate de legile societăţii capitaliste, dar sînt chiar sprijinite prin aşa-zisa lege a secretului comercial, potrivit căreia verificarea şi analiza datelor bilanţului întreprinderilor capitaliste nu este îngăduită. După cum a arătat V. I. Lenin, „Legea care apără secretul comercial serveşte în acest caz nu nevoilor producţiei sau ale schimbului, ci speculei şi îmbogăţirii, sub forma lor cea mai brutală, escrocheriilor directe...”[1].

Prin legislaţia lor în materie de bilanţ, cît şi prin diversele teorii cu caracter apologetic privind bilanţul, statele capitaliste apără de fapt interesele monopoliştilor şi ale magnaţilor financiari. Teoreticienii burghezi vorbesc astfel, printre altele, despre necesitatea folosirii de către întreprinderile capitaliste a unor aşa-zise bilanţuri tip. Prin astfel de bilanţuri, cu un număr redus de posturi şi lipsite de orice posibilitate de analiză, statul capitalist vine în sprijinul întreprinderilor, permiţîndu-le să ascundă cît mai bine proporţiile profiturilor şi adevărata situaţie financiară a întreprinderii capitaliste.

§ 4. Modificările bilanţului determinate de operaţiile economice

S-a arătat că bilanţul este folosit de evidenţa contabilă pentru oglindirea la un moment dat în expresie bănească a situaţiei economice a întreprinderii, în scopul obţinerii unei caracterizări generale a acestei activităţi. Activitatea întreprinderii este, însă, într-o continuă mişcare, ea fiind supusă schimbărilor cantitative şi calitative care au loc fără întrerupere în întreprindere, datorită operaţiilor economice. Aceste operaţii sînt strîns legate de mişcarea succesivă a mijloacelor economice prin cele trei faze ale circuitului economic şi se reflectă în evidenţa contabilă sub forma operaţiilor economice privind aprovizionarea, producţia şi realizarea.

Ca exemple de operaţii economice pe care evidenţa contabilă le fixează în documente pe măsura efectuării lor şi apoi le înregistrează în conturi pot fi citate: recepţionarea unor materiale primite de la furnizori, eliberarea din magazie a acestor materiale pentru nevoile producţiei, obţinerea de produse finite de pe urma procesului de fabricaţie, vînzarea de produse etc. Fiecare operaţie economică efectuată produce o anumită schimbare în situaţia întreprinderii oglindită, la un moment dat, în bilanţ. Unele operaţii economice pot da loc la schimbări numai în componenţa mijloacelor întreprin-

---

[1] V. I. Lenin, *Opere*, vol. 25, E.P.L.P., Bucureşti, 1956, p. 335.

derii, adică în activul bilanţului, mărindu-l şi micşorîndu-l în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă. Alte operaţii produc modificări numai în ordinea de formare şi în destinaţia surselor, schimbînd numai pasivul prin creşterea şi micşorarea concomitentă a acestei părţi a bilanţului. Caracteristica acestor modificări constă în faptul că ele au loc numai într-o parte a bilanţului, fie în activ, fie în pasiv.

Există însă unele operaţii care, prin natura lor, determină modificarea concomitentă a celor două părţi ale bilanţului adică schimbă în acelaşi timp atît componenţa mijloacelor, cît şi sursele acestora. Astfel, operaţiile al căror rezultat este atragerea sau formarea în întreprindere, din diferite surse, a unor noi mijloace, care sporesc pe cele existente, provoacă mărirea concomitentă atît a activului (mărirea mijloacelor), cît şi a pasivului (sporirea sursei de constituire a mijloacelor noi). În sfîrşit, alte operaţii, cum ar fi, de exemplu, acelea al căror rezultat este scoaterea din întreprindere a unor mijloace economice, duc la micşorarea concomitentă atît a activului (diminuarea mijloacelor), cît şi a pasivului (diminuarea sursei respective).

Aşadar, orice operaţie economică are drept rezultat modificarea bilanţului întreprinderii în unul din următoarele moduri: mărirea şi micşorarea concomitentă, cu aceeaşi sumă, numai a activului, mărirea şi micşorarea concomitentă, cu aceeaşi sumă, numai a pasivului, mărirea concomitentă atît a activului, cît şi a pasivului, micşorarea concomitentă atît a activului, cît şi a pasivului. Primele două categorii de modificări, producînd schimbări numai în cadrul elementelor de activ sau al celor de pasiv, nu influenţează cu nimic totalul activului sau al pasivului, deci nu duc la creşterea sau la diminuarea acestui total. În schimb, celelalte două categorii de modificări determină, după caz, creşterea sau diminuarea totalului bilanţului menţinîndu-se însă în permanenţă egalitatea între totalul activului şi totalul pasivului, ca rezultat al înregistrării în conturi a tuturor modificărilor cu ajutorul dublei înregistrări.

Modificările elementelor de activ şi de pasiv, determinate de operaţiile economice, sînt înregistrate cu ajutorul conturilor şi nu cu ajutorul bilanţului. Legătura strînsă care există între bilanţ şi conturi face ca orice operaţie economică înregistrată în conturi să se reflecte şi în bilanţul întocmit de întreprindere modificîndu-i posturile în unul din cele patru moduri arătate mai sus.

Pentru a ilustra cum se reflectă în bilanț modificările produse de operațiile economice, se ia ca exemplu o schemă de bilanț, cu un număr redus de posturi și patru exemple de operații simple care să determine cele patru categorii de modificări arătate mai sus.

Bilanț inițial

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	300 000	Fond statutar	400 000
Materii și materiale	50 000	Împrumuturi pe termen scurt	40 000
Produse finite	10 000	Furnizori	50 000
Cont de decontare la bancă	139 000	Creditori	10 000
Casa	1 000		
Total activ	500 000	*Total pasiv*	500 000

Se presupune că după întocmirea acestui bilanț au avut loc următoarele operații:

Operația I. Întreprinderea ridică din disponibilul său de la bancă suma de 2 000 lei, pentru efectuarea anumitor cheltuieli. Această operație produce modificări numai în componența mijloacelor întreprinderii. Astfel, numerarul existent în întreprindere sporește cu suma de 2 000 lei și, în același timp și cu aceeași sumă, se reduce disponibilul din contul de decontare de la bancă. Este deci o modificare numai în cadrul posturilor din activul bilanțului: postul „Casa" se majorează cu suma de 2 000 lei, iar postul „Cont de decontare la bancă" se micșorează cu aceeași sumă.

Bilanțul nou întocmit după efectuarea acestei operații oglindește schimbările petrecute în componența mijloacelor față de situația prezentată în bilanțul precedent, astfel:

Bilanț

întocmit după înregistrarea operației 1

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	300 000	Fond statutar	400 000
Materii și materiale	50 000	Împrumuturi pe termen scurt	40 000
Produse finite	10 000	Furnizori	50 000
Cont de decontare la bancă (139 000—2 000)	137 000	Creditori	10000
Casa (1 000+2 000)	3 000		
Total activ	500 000	*Total pasiv*	500 000

Din noul bilanț se observă că operația a produs modificări numai în activul bilanțului, pasivul rămînînd neschimbat. Întrucît un post s-a mărit, iar altul s-a micșorat cu aceeași sumă, totalul activului nu a fost cu nimic influențat, iar totalul bilanțului a rămas același. Această modificare, precum și egalitatea bilanțului pot fi exprimate cu ajutorul formulei :

$$A + x - x = P,$$

în care A = activul bilanțului, P = pasivul bilanțului, x = mărimea modificării produse de operația economică.

În cazul de mai sus, modificările produse se prezintă astfel :

$$500\,000\ (A) + 2\,000\ (x) - 2\,000\ (x) = 500\,000\ (P).$$

Operația a II-a. Întreprinderea a achitat unui furnizor suma de 20 000 lei dintr-un împrumut pe termen scurt contractat la Banca de Stat. Această operație nu provoacă modificări în componența mijloacelor întreprinderii, ci numai în sursele de formare a acestor mijloace, deci numai în pasivul bilanțului.

Astfel, sursa atrasă reprezentată în bilanț prin postul „Furnizori" s-a micșorat ca urmare a achitării unei părți din suma datorată furnizorilor, și în același timp s-a mărit cu aceeași sumă sursa „Împrumuturi pe termen scurt", din care s-a procurat suma achitată furnizorilor.

Bilanțul întocmit după efectuarea acestei operații reflectă modificările care au avut loc în elementele de pasiv și se prezintă față de bilanțul precedent, astfel :

Bilanț

întocmit după înregistrarea operației a II-a

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	300 000	Fond statutar	400 000
Materii și materiale	50 000	Împrumuturi pe termen	
Produse finite	10 000	scurt (40 000+20 000)	60 000
Cont de decontare			
la bancă	137 000	Furnizori	
Casa	3 000	(50 000+20 000)	30 000
		Creditori	10 000
Total activ	500 000	*Total pasiv*	500 000

Din acest bilanț se observă că operația luată ca exemplu a provocat modificări numai în pasivul bilanțului, componența mijloacelor din activ rămînînd neschimbată. Totalul pasivului a rămas același, deoarece micșorarea unui post de pasiv a fost

urmată de creşterea cu aceeaşi sumă a unui post tot de pasiv, fără ca acesta să influenţeze totalul general al bilanţului.

Aceasta reiese şi din formula :

$$A = P + x - x,$$

prin care poate fi exprimată modificarea produsă de operaţia de mai sus.

În acest caz modificările produse se prezintă cifric astfel :

$$500\,000 \quad (A) = 500\,000 \quad (P) + 20\,000 \quad (x) - 20\,000 \quad (x).$$

Operaţia a III-a. Întreprinderea a primit de la o altă unitate, prin transfer, cu titlu gratuit, un mijloc fix de 30 000 lei, în vederea dezvoltării activităţii ei de producţie. Această operaţie atrage după sine modificarea atît a componenţei mijloacelor, cît şi a surselor de formare a acestora, deci duce la o schimbare atît a activului, cît şi a pasivului bilanţului. Astfel, postul ,,Mijloace fixe'' se măreşte cu suma de 30 000 lei, valoarea noului mijloc fix intrat în întreprindere şi, în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă, se măreşte postul ,,Fond statutar'' sursa proprie din pasivul bilanţului din care s-a obţinut mijlocul fix respectiv.

Bilanţul întocmit în urma acestei operaţii oglindeşte modificările pe care aceasta le-a provocat în ambele părţi ale bilanţului, astfel :

Bilanţ

întocmit după înregistrarea operaţiei a III-a

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe (300 000+30 000)	330 000	Fond statutar (400 000+30 000)	430 000
Materii şi materiale	50 000	Împrumuturi pe termen scurt	60 000
Produse finite	10 000	Furnizori	30 000
Cont de decontare la bancă	137 000	Creditori	10 000
Casa	3 000		
Total activ	530 000	*Total pasiv*	530 000

În noul bilanţ se observă o creştere atît a activului, cît şi a pasivului, cu aceeaşi sumă. În aceste condiţii, totalul bilanţului s-a majorat faţă de acela al bilanţului precedent, însă egalitatea dintre cele două părţi ale sale s-a păstrat.

Aceasta reiese şi din formula :

$$A + x = P + x,$$

care exprimă creşterea concomitentă şi cu aceeaşi sumă atît

a activului, cît şi a pasivului; cifric, modificările respective pot fi redate astfel:

$$500\ 000\ (A) + 30\ 000\ (x) = 500\ 000\ (P) + 30\ 000\ (x)$$

Operaţia a IV-a. Întreprinderea achită unui creditor suma de 8 000 lei din disponibilul de la bancă. Această operaţie, ca şi cea precedentă, provoacă modificări atît în componenţa mijloacelor din activul bilanţului, cît şi în sursele de formare a acestor mijloace, din pasivul bilanţului, cu deosebirea însă că determină nu creşterea, ci micşorarea atît a mijloacelor, cît şi a surselor respective. Astfel, ca urmare a achitării sumei de 8 000 lei din disponibilul de la bancă unui creditor al întreprinderii, se micşorează cu această sumă postul „Cont de decontare la bancă" din activul bilanţului şi în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă se micşorează postul „Creditori", din pasivul bilanţului.

Bilanţul întocmit după cea de-a patra operaţie reflectă modificările pe care aceasta le-a provocat faţă de bilanţul precedent, astfel:

Bilanţ

întocmit după înregistrarea operaţiei a IV-a

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	330 000	Fond statutar	430 000
Materii şi materiale	50 000	Împrumuturi pe termen scurt	60 000
Produse finite	10 000	Furnizori	30 000
Cont de decontare la bancă (137 000—8 000)	129 000	Creditori (10 000—8 000)	2 000
Casa	3 000		
Total activ	522 000	*Total pasiv*	522 000

Din acest bilanţ se constată că operaţia luată ca exemplu a atras după sine micşorarea atît a activului, cît şi a pasivului, cu aceeaşi sumă. Se observă, de asemenea, că deşi totalul bilanţului s-a micşorat cu suma operaţiei respective, egalitatea din activ şi pasiv s-a menţinut.

Modificările din această categorie pot fi exprimate cu ajutorul formulei:

$$A - x = P - x.$$

Cifric, modificările produse de cea de-a patra operaţie pot fi redate astfel:

$$530\ 000\ (A) - 8\ 000\ (x) = 530\ 000\ (P) - 8\ 000\ (x).$$

Cele patru operaţii, pe baza cărora s-au exemplificat modificările ce pot avea loc în bilanţ, sînt, prin natura lor,

operații simple. Aceasta a făcut ca fiecare din ele să determine, de fiecare dată, modificarea numai a două posturi ale bilanțului.

Există însă și operații economice cu un conținut complex, care determină modificarea nu numai a două, ci a mai multor posturi din bilanț. Întrucît orice operație complexă este formată din mai multe operații simple, modificările determinate de asemenea operații se pot încadra în una din cele patru categorii analizate mai sus.

Din cele arătate cu privire la influența pe care o au operațiile economice asupra bilanțului, se desprinde concluzia că oricît de variate ar fi aceste operații după conținutul lor economic, modificările bilanțului se pot grupa în patru categorii, și anume:

1. Modificări numai în activul bilanțului, constînd din creșterea unui post de activ și micșorarea unui alt post tot de activ, concomitent și cu aceeași sumă, pasivul bilanțului rămînînd neschimbat ($A + x - x = P$).

2. Modificări numai în pasivul bilanțului, constînd din creșterea unui post de pasiv și micșorarea unui post tot de pasiv, concomitent și cu aceeași sumă, activul bilanțului rămînînd neschimbat ($A = P + x - x$).

3. Modificări atît în activul, cît și în pasivul bilanțului, constînd în creșterea unui post de activ și creșterea unui post pasiv, concomitent și cu aceeași sumă ($A + x = P + x$).

4. Modificări atît în activul, cît și în pasivul bilanțului, constînd din micșorarea unui post de activ și micșorarea unui post de pasiv, concomitent și cu aceeași sumă ($A - x = P - x$).

Așadar, primele două categorii de modificări au loc numai într-o parte a bilanțului și ca urmare a faptului că în aceeași parte a bilanțului (în activ sau în pasiv), un element se mărește, iar altul se micșorează, totalul bilanțului nu se schimbă. Ultimele două categorii de modificări au loc în ambele părți ale bilanțului, ducînd la mărirea sau micșorarea concomitentă și cu aceeași sumă atît a activului, cît și a pasivului. Spre deosebire de primele modificări, acestea din urmă schimbă totalul bilanțului mărindu-l sau micșorîndu-l, în funcție de natura operației care a produs modificarea respectivă, menținîndu-se totuși egalitatea permanentă dintre activ și pasiv.

La pag. 128 se prezintă, în cadrul unei singure scheme, bilanțul inițial folosit în exemplele luate pentru cele patru categorii de modificări pe care acesta le-a suferit, precum și bilanțul final obținut în urma modificărilor respective, în scopul de a demonstra că nici o modificare nu poate strica echilibrul

Bilanț

Activ

Denumirea postului	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Mijloace fixe	300 000	III + 30 000	330 000
Materii și materiale	50 000	—	50 000
Produse finite	10 000	—	10 000
Cont de decontare la bancă	139 000	I— 2 000	129 000
		IV — 8 000	
Casa	1 000	I+ 2 000	3 000
Total activ	500 000	+32 000	
		—10 000	
		+22 000	522 000

Pasiv

Denumirea postului	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Fond statutar	400 000	III+30 000	430 000
Împrumuturi pe termen scurt	40 000	II+20 000	60 000
Furnizori	50 000	II—20 000	30 000
Creditori	10 000	IV— 8 000	2 000
Total pasiv	500 000	+50 000	
		—28 000	
		+22 000	522 000

dintre activul și pasivul bilanțului.

Din schema prezentată se observă că modificările I și II au schimbat componența mijloacelor și surselor de formare a acestora, fără să influențeze totalul bilanțului, deoarece majorării de activ de 2 000 lei îi corespunde o micșorare tot de activ de 2 000 lei; de asemenea, majorării de pasiv de 20 000 îi corespunde o micșorare tot de pasiv de 20 000 lei. Totalul bilanțului a fost în schimb influențat de modificarea a III-a, în urma căreia acest total s-a mărit cu suma de 30 000 lei, devenind 530 000, precum și modificarea a IV-a care a dus la micșorarea totalului bilanțului cu suma de 8 000 lei, obținîndu-se un nou total de 522 000.

Din schemă se poate, de asemenea constata că bilanțul poate fi folosit cu succes pentru reflectarea la un moment dat a unei situații noi a activității întreprinderii la care s-a ajuns datorită diferitelor modificări provocate de operațiile economice. Nu este, însă, posibil ca în bilanț să se arate înseși modificările care au avut loc în cadrul elementelor de activ și de pasiv în decursul unei perioade de timp. Aceasta se poate realiza, după cum se va arăta mai departe, numai cu ajutorul conturilor.

CAPITOLUL VIII

CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

§ 1. Noțiunea de cont. Forma și structura lui

Evidența contabilă socialistă are sarcina să oglindească nu numai situația întreprinderii la o anumită dată, ci să urmărească complet și neîntrerupt, cu ajutorul procedeelor de care dispune, mișcarea succesivă a mijloacelor economice prin toate fazele circuitului economic în care atît componența mijloacelor, cît și sursele acestora, sînt supuse unor continue schimbări.

Astfel, prima fază a circuitului economic pe care o parcurg mijloacele întreprinderii constă în transformarea mijloacelor bănești în mijloace de producție. Această transformare se realizează în sfera circulației și se reflectă în evidența contabilă sub forma operațiilor de *aprovizionare.*

A doua fază a mișcării mijloacelor economice constă în crearea de produse noi, a căror valoare conține atît valoarea mijloacelor de producție consumate (muncă materializată), cît și valoarea nou creată produsă de munca vie. Transformarea valorii mijloacelor de producție în valoarea produselor finite are loc în sfera producției și necesită folosirea atît a fondurilor fixe, cît și a mijloacelor circulante. Mișcarea mijloacelor economice în această fază a circuitului se oglindește în evidența contabilă sub forma operațiilor economice privind *producția.*

Cea de-a treia fază a mișcării mijloacelor economice constă în transformarea produselor finite în bani. Aceasta se realizează în sfera circulației, în care se stabilesc și rezultatele obținute de întreprindere. În evidența contabilă aceste transformări apar sub forma evidenței operațiilor privind *desfacerea produselor.*

Cînd s-a analizat problema modificărilor pe care operațiile economice le pot provoca în componența mijloacelor și surselor acestora și modul cum aceste modificări se reflectă în bilanț, s-a folosit însuși bilanțul, ca instrument de înregistrare a modi-

ficărilor respective. Aceasta s-a realizat prin întocmirea unui nou bilanț după fiecare operație economică care a determinat modificarea mijloacelor și surselor acestora. Fiecare bilanț nou avea rolul să reflecte, de fiecare dată, noua situație a mijloacelor și surselor întreprinderii, la care se ajunsese în urma modificărilor intervenite. Practic, însă, urmărirea completă și neîntreruptă a modificărilor la care sînt supuse mijloacele economice în fazele circuitului nu poate fi realizată cu ajutorul bilanțului. Întocmirea de fiecare dată a unui nou bilanț, după fiecare operație economică care a produs modificări în situația întreprinderii, ar fi un lucru extrem de greu, datorită numărului mare de operații care au loc zilnic în întreprindere. În afară de aceasta, chiar dacă ar fi posibilă întocmirea unui nou bilanț, după fiecare operație economică, noul bilanț, după cum s-a arătat mai înainte, ar indica noua stare sau existența mijloacelor și surselor acestora la un moment dat, dar nu ar arăta sub influența căror modificări din perioada trecută s-a ajuns la noua situație. Aceasta se explică prin faptul că în bilanț nu pot fi arătate operațiile care au avut loc în decursul perioadei expirate. Evidența curentă trebuie să facă posibilă cunoașterea nu numai a situației întreprinderii la un moment dat, ci și a modului cum a decurs activitatea întreprinderii pe o anumită perioadă de timp. Aceasta se realizează prin folosirea de către evidența contabilă a unui instrument propriu cu ajutorul căruia ea urmărește schimbările fiecărui mijloc sau surse (sporirile sau reducerile acestora), precum și fazele fiecărui proces economic. Acest instrument poartă denumirea de *cont*.

Pentru fiecare fel sau grupă de mijloace, pentru fiecare sursă sau proces economic, în evidența contabilă se deschide cîte un cont (socoteală scrisă) cu ajutorul căruia se înregistrează, pe bază de documente, datele privind existența la începutul perioadei de gestiune a mijlocului, sursei sau procesului economic, pentru care s-a deschis contul respectiv și apoi fiecare modificare (creșterea sau micșorarea) a acestora, determinată de operațiile economice din cursul perioadei respective de gestiune.

Așadar, orice cont deschis în evidența contabilă curentă are un anumit conținut economic determinat de însuși elementul a cărui socoteală se ține cu ajutorul contului respectiv și care poate fi :

a) *un mijloc economic* de o anumită componență (de exemplu, mijloc fix, materie primă, produs, marfă etc., numerar în casieria întreprinderii sau în contul de decontare de la bancă etc.) :

b) *o sursă* care arată modul de procurare a mijloacelor respective ale întreprinderii (de exemplu, fondul statutar, furnizori, creditori, împrumuturi pe termen scurt etc.);

c) *un proces economic* sau o fază a acestuia (de exemplu, aprovizionarea cu materii și materiale, producția de bază, cultura plantelor, creșterea animalelor, vînzarea mărfurilor etc.).

După înregistrarea în conturi distincte a situației inițiale (existenței) a mijloacelor economice, surselor lor sau proceselor economice, respectiv și a modificărilor acestora pe o anumită perioadă (lună, trimestru, an), se întocmește bilanțul pe baza datelor din conturi, pentru a oglindi astfel situația întreprinderii în totalitatea ei. Aceasta înseamnă că obiectul evidenței contabile se realizează nu prin întocmirea de bilanțuri după fiecare operație economică, ci prin înregistrări complete și neîntrerupte în conturi, pe bază de documente, a tuturor operațiilor; la anumite perioade se face generalizarea datelor din conturi cu ajutorul bilanțului. Pentru a face posibilă această generalizare, evidența contabilă folosește etalonul bănesc la înregistrarea operațiilor economice în conturi.

În scopul efectuării controlului cantitativ al proprietății socialiste se mai folosește, pentru înregistrarea în conturi a mijloacelor economice, și etalonul natural, cu ajutorul căruia se exprimă cantitativ aceste mijloace, alături de exprimarea lor valorică. Exprimarea cantitativă nu este însă folosită în generalizarea făcută cu ajutorul bilanțului.

Din cele arătate mai sus, reiese că fiecare din conturile deschise în evidența contabilă pentru oglindirea fiecărui mijloc, sursă sau proces economic reprezintă socoteala unei părți distincte din totalitatea mijloacelor, surselor sau proceselor economice respective. Sub acest aspect, conturile prezintă anumite particularități determinate, între altele, de conținutul lor economic.

Deși conturile se deosebesc între ele datorită acestor particularități, totuși, diferitele caractere comune ale conturilor fac ca acestea să fie într-o strînsă legătură și condiționare reciprocă, formînd în totalitatea lor un sistem unitar de conturi, la baza căruia stă dubla înregistrare. Totalitatea conturilor folosite după anumite criterii pentru realizarea integrală a obiectului evidenței contabile constituie *sistemul conturilor*.

Prin dubla înregistrare a tuturor operațiilor economice se realizează o interdependență între conturi cunoscută sub numele de *corespondența conturilor*.

Ca elemente distincte ale *sistemului unitar de conturi* și ca instrumente curente de lucru ale evidenței contabile, con-

turile trebuie să răspundă tuturor cerințelor acesteia, îndeplinind pentru aceasta anumite funcții, dintre care cele mai importante sînt funcția economică, statistică, de calcul, de control, contabilă etc.

Funcția economică a conturilor constă în aceea că fiecare din ele reflectă un anumit mijloc, sursă sau proces economic care determină, așa cum s-a arătat, însuși conținutul economic al conturilor.

Funcția statistică este îndeplinită de conturi prin aceea că ele cuprind date necesare statisticii de stat, privind volumul mijloacelor economice, valoarea producției globale și a producției marfă etc.

Funcția de calcul pe care o au anumite conturi constă în aceea că ele ajută la calcularea prețului de cost efectiv de aprovizionare, de producție etc.

Funcția de control este îndeplinită de anumite conturi, cu ajutorul cărora se poate face controlul integrității proprietății socialiste, controlul nivelului cheltuielilor de aprovizionare, de producție, de circulație a mărfurilor etc.

Funcția de grupare, de sistematizare și de generalizare. Funcția de grupare este îndeplinită de toate conturile prin aceea că cu ajutorul lor se înregistrează mijloacele, sursele și procesele economice pe elemente omogene. Astfel, toate operațiile privind mijloacele fixe se reflectă în contul „Mijloace fixe". De asemenea, cheltuielile de producție se grupează și se reflectă în final și în totalitatea lor, în contul „Producția de bază" sau în alte conturi de producție, după caz. Funcția de sistematizare este realizată de fiecare cont în cadrul său, prin înregistrarea în mod distinct a operațiilor care provoacă modificări în sensul sporirii mijloacelor, surselor și proceselor, de acelea care determină micșorări ale acelorași elemente. De exemplu, operațiile privind intrarea în întreprindere a mijloacelor fixe se înregistrează într-o parte a contului „Mijloace fixe", în timp ce operațiile privind ieșirea acelorași mijloace se înregistrează separat de intrări, într-o altă parte a aceluiași cont. Funcția de generalizare este îndeplinită de anumite conturi al căror conținut este de același gen, dar cu ajutorul cărora se ține evidența totalității elementelor care diferă ca speță. Aceste elemente sînt înregistrate fiecare în parte la conturile corespunzătoare (conturi analitice) și reunite, în totalitatea lor cu ajutorul unui singur cont (cont sintetic) care îndeplinește în felul acesta funcția de generalizare a acestor elemente (de exemplu, în contul „Materii și materiale" se prezintă generalizate o serie

de elemente diferite ca speță, cum ar fi : materiile prime, materiile auxiliare, combustibilul, ambalajele etc.).

Funcția contabilă a conturilor asigură exercitarea de către acestea a tuturor celorlalte funcții enumerate mai sus. Ea se concretizează într-un anumit mod de funcționare a contului, determinat de însuși conținutul său economic. După funcția lor contabilă, conturile se împart în *conturi de activ* și *conturi de pasiv*, fiecare avînd, după cum se va arăta mai departe, reguli de funcționare deosebite.

Pe lîngă prima caracteristică a contului, aceea că este o socoteală scrisă, contul se mai caracterizează și prin forma sa specială.

Modificările pe care le pot suferi elementele a căror socoteală se ține cu ajutorul contului pot să fie de două feluri : creșteri sau măriri (plusuri) și micșorări sau scăderi (minusuri). În consecință, contul trebuie să aibă o astfel de formă care să permită înregistrarea, în două părți separate și opuse, a celor două feluri de modificări, și anume : într-o parte numai a datelor privind intrările, măririle sau creșterile elementului respectiv, iar în cealaltă parte, numai a datelor privind ieșirile, micșorările sau scăderile aceluiași element.

În fiecare cont este deci necesar să se înregistreze, pe de o parte, măririle, iar pe de altă parte, micșorările elementului pentru care s-a deschis contul.

Ca o consecință logică a oglindirii separate a creșterii de aceea a micșorării aceluiași element, s-a conceput forma de prezentare grafică a contului, asemănătoare literei T sau a unei balanțe care poartă denumirea elementului a cărui socoteală se ține cu ajutorul contului respectiv.

În cele două părți ale contului delimitate printr-o linie verticală se înregistrează, pe de o parte, sumele ce se adună, reprezentînd intrări sau creșteri, iar pe de altă parte, sumele care, de asemenea, se adună, dar care arată ieșiri, scăderi sau micșorări.

La această formă a contului s-a ajuns luîndu-se ca punct de plecare metoda aritmetică, ca mijloc de urmărire nesistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un element.

De exemplu, următoarele operații au determinat creșteri și micșorări ale numerarului din casieria unei întreprinderi :

La 3 ianuarie s-a încasat lei 15 000 (+)
La 3 ianuarie s-a plătit lei 5 000 (—)
La 4 ianuarie s-a încasat lei 2 000 (+)
La 5 ianuarie s-a plătit lei 4 000 (—)

Situația numerarului la un moment dat se stabilește astfel : a) *Prin metoda aritmetică*. Se adună și se scad sumele în ordinea succesivă a datelor la care au avut loc aceste operații, astfel :

Încasare	15 000
Plată	5 000
Rest	10 000
Încasare	2 000
Total	12 000
Plată	4 000
Rest	8 000

b) *Prin metoda contabilă*. Se separă sumele operațiilor cu semnul + de cele cu semnul —.

Gruparea sumelor ținînd seamă de semnul lor, se face în două coloane distincte, despărțite printr-o linie, astfel :

+ *(încasări)*		— *(plăți)*	
	15 000		5 000
	2 000		4 000
Total încasări	17 000	Total plăți	9 000

Pentru a se cunoaște situația numerarului se face totalul sumelor din cele două coloane ; apoi se scade totalul mai mic din cel mai mare (17 000 — 9 000 = 8 000).

Spre deosebire de socoteala aritmetică, pe baza căreia se poate cunoaște numai rezultatul final al operațiilor, contul face posibilă cunoașterea separată a totalului sumelor cu semnul plus și al celor cu semnul minus. Se observă că în același cont deschis pentru numerarul întreprinderii, ca de altfel pentru oricare alt mijloc, sursă sau proces se găsesc două genuri de date în opoziție unele față de altele. Astfel, unele arată intrări, creșteri, majorări, iar celelalte arată ieșiri, scăderi, micșorări ; unele exprimă modificările cu semnul plus, iar celelalte modificările cu semnul minus ale aceluiași element. Aceasta determină necesitatea de a atribui contului o astfel de formă, care să permită înregistrarea în mod concomitent, dar separat, a celor două feluri de date, deci necesitatea celor două părți distincte ale contului, și anume, debitul și creditul, despre care se va trata în continuare în cadrul elementelor componente ale contului.

Pentru oglindirea clară și completă a mijloacelor, surselor și proceselor economice, contul, ca instrument curent de lucru

al evidenței contabile, este format din mai multe elemente componente care, în totalitatea lor, formează *structura contului*.

În general, aceste elemente sînt următoarele:

a) titlul contului;

b) cele două părți opuse ale contului (debitul și creditul);

c) mișcările intervenite în cont (rulajul contului);

d) explicația operației înregistrate în cont;

e) soldul contului.

a) *Titlul contului*. Fiind o socoteală scrisă care se ține pentru fiecare mijloc, sursă sau proces economic, contul trebuie să indice numele elementului a cărui socoteală o ține: De exemplu, contul „Mijloacele fixe", „Materii și materiale", „Producția de bază".

Așadar, fiecare cont trebuie să aibă o denumire care să exprime cu exactitate însuși conținutul economic al contului respectiv. Un cont fără titlu nu poate avea nici o funcție, deoarece nu este posibilă identificarea elementului a cărui socoteală se ține cu ajutorul acelui cont.

În condițiile economiei socialiste, evidența contabilă care este organizată pe bază de principii unitare, se caracterizează, printre altele, prin nomenclatura (denumirea) precisă a conturilor, stabilită prin planurile de conturi, elaborate pentru fiecare ramură economică.

b) *Debitul și creditul contului*. În orice cont se pot înregistra concomitent, dar în coloane distincte, două feluri de date (măriri și micșorări) cu privire la elementul oglindit și urmărit cu ajutorul contului. Cele două părți distincte ale contului fac posibilă înregistrarea, pe de o parte, a operațiilor care au determinat mărirea unui element, iar pe de altă parte, a operațiilor care au dus la micșorarea aceluiași element.

În mod convențional s-a admis ca partea stîngă a contului să poarte denumirea de *debit*, iar cea din dreapta să poarte denumirea de *credit*. După cum se va arăta mai departe, contul poate avea și alte forme decît aceea a literei „T" (forma bilaterală). Oricare ar fi forma contului, el trebuie să aibă coloane separate pentru debit și credit. Aceasta nu înseamnă, însă, că debitul și creditul îndeplinesc funcții identice în cazul tuturor conturilor. Folosirea debitului și creditului la un cont trebuie înțeleasă în raport cu conținutul economic al contului respectiv, care determină însăși funcția sa contabilă. Această problemă va fi lămurită în cadrul acestui capitol, cînd se vor analiza normele de funcționare a conturilor.

c) *Mișcările intervenite în cont* (*rulajul contului*). S-a arătat că, la începutul fiecărei perioade de gestiune, se înregistrează

în conturi situația inițială (existența) a mijloacelor economice, a surselor acestora şi a proceselor economice. Rolul contului ca instrument curent de lucru al evidenței contabile nu se reduce, însă, numai la oglindirea existenței, la o anumită dată, a unui element oarecare, lucru care se poate realiza şi cu ajutorul bilanțului, ci la înregistrarea cu ajutorul lui a oricărei măriri şi micşorări, deci a tuturor modificărilor intervenite în componența fiecărui mijloc, sursă sau proces economic.

Pentru oglindirea în conturi a modificărilor determinate de operațiile economice, trebuie efectuate înregistrări atît în debitul, cît şi în creditul conturilor, întrucît aceste modificări constau din măriri şi micşorări ale elementelor respective.

Efectuarea de înregistrări în debitul unui cont înseamnă *debitarea* lui.

Creditarea unui cont înseamnă efectuarea de înregistrări în creditul lui.

Sumele înregistrate în debitul unui cont poartă numele de *sume debitoare*; cele înregistrate în creditul contului se numesc *sume creditoare*.

Din adunarea tuturor sumelor debitoare se obține *totalul debitului* contului; *totalul creditului* unui cont se obține din adunarea tuturor sumelor creditoare.

Totalitatea sumelor înregistrate într-un cont privind măririle şi micşorările unui anumit element pe o anumită perioadă reprezintă *mişcarea contului* respectiv. Dacă această mişcare este privită în legătură cu cele două părți ale contului, în debit se află mişcarea debitoare, iar în credit mişcarea creditoare. Spre deosebire de totalul debitului şi al creditului unui cont care include şi existența (soldul inițial), mişcarea contului nu cuprinde această existență, ci numai sumele care reprezintă modificări ale mijlocului, sursei sau procesului economic respectiv, într-o anumită perioadă de timp.

Între suma care reprezintă existența unui anumit element şi sumele care reprezintă măririle aceluiaşi element există o strînsă legătură, întrucît atît existența cît şi măririle elementului respectiv sînt înregistrate totdeauna în aceeaşi parte a contului. În partea opusă a aceluiaşi cont se înregistrează numai sumele reprezentînd micşorările mijlocului, sursei sau procesului pentru care s-a deschis contul.

Distincția între noțiunea de existență (sold inițial) şi aceea de mişcare a contului (rulaj) este necesară în munca practică de evidență la întocmirea balanțelor de verificare, în care soldurile conturilor se înscriu în coloane separate față de acelea ale rulajelor.

d) *Explicația operației înregistrate.* Înregistrările efectuate în debitul sau în creditul contului cuprind — pe lîngă sumele debitoare și cele creditoare — și explicația operației înregistrate, în scopul cunoașterii anumitor date privind operația respectivă.

Explicația poate avea fie o formă descriptivă, constînd din indicarea anumitor date privind operația înregistrată (de exemplu, indicarea documentului pe baza căruia s-a efectuat operația respectivă), fie o formă contabilă care se limitează la specificarea în debitul sau în creditul unui cont a numelui celuilalt cont corespondent, în care se face înregistrarea concomitentă a aceleiași operații, potrivit cerințelor dublei înregistrări. În explicația din cont se specifică și data cînd a avut loc operația înregistrată.

e) *Soldul contului.* Înregistrarea distinctă în cele două părți ale contului, pe de o parte, a existenței și a măririlor unui element, iar pe de altă parte, a micșorărilor aceluiași element, face posibilă stabilirea, la o anumită dată, a soldului contului, adică a situației noi a elementului respectiv, după ce el a suferit toate modificările oglindite în cont. Soldul contului se stabilește prin efectuarea diferenței dintre totalul sumelor debitoare și al celor creditoare, sau invers.

Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decît acel al sumelor creditoare, diferența dintre ele poartă numele de *sold debitor*; iar dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decît acela al sumelor debitoare, diferența reprezintă *soldul creditor* al contului respectiv. Așa cum se va arăta mai departe, soldul debitor este caracteristic conturilor de activ, iar soldul creditor este specific conturilor de pasiv.

Așadar, felul soldului unui cont este în funcție de mărimea totalului sumelor debitoare față de mărimea totalului sumelor creditoare ale contului — sau invers —; un cont nu poate avea la un moment dat decît un singur sold, care poate fi debitor sau creditor.

Cînd totalul sumelor debitoare ale unui cont este egal cu totalul sumelor sale creditoare, contul nu are sold și se numește cont „*soldat*" sau „*balansat*". Un cont fără sold încetează să mai aibă funcție contabilă, rămînînd numai cu o funcție de documentare.

Spre deosebire de mișcările debitoare și creditoare ale contului, care reprezintă modificările unui anumit mijloc, sursă sau proces economic, care au avut loc într-o anumită perioadă de timp, soldul contului reprezintă, așa cum s-a arătat, situația la un moment dat a mijloacelor, surselor sau proceselor economice. Pentru necesitățile muncii practice de evidență con-

tabilă atît în cursul anului, cît și la sfîrșitul anului, cu ocazia întocmirii bilanțului, conturile se închid prin trecerea soldului acestora în partea opusă aceleia de unde a provenit. Astfel, conturile care au sold debitor se închid prin trecerea acestui sold la credit, adică în partea în care totalul sumelor este mai mic, pentru egalarea debitului cu creditul.

Închiderea conturilor care la sfîrșitul anului au sold creditor se face prin trecerea acestui sold în debitul contului respectiv.

La începutul anului se face redeschiderea conturilor prin înscrierea din nou a soldului în partea de unde a provenit, adică în acea parte în care totalul a fost mai mare. Astfel, conturile care la sfîrșitul anului au avut sold debitor se redeschid prin înscrierea acestui sold în debit. Conturile care au avut sold creditor se redeschid prin înscrierea acestui sold în creditul conturilor respective.

În cele ce urmează se dă un exemplu de cont cu elementele sale componente :

Debit **Casa** *Credit*

Data	Explicația	Suma	Data	Explicația	Suma
1 I 1962	Sold inițial	4 000	20 I 1962	Muncitori și funcționari	12 000
4 I 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	10 000	30 I 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	8 000
10 I 1962	Clienți	400	—	Total sume creditoare	20 000
25 I 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	15 600		Sold final debitor	10 000
	Total sume debitoare	30 000		Total	30 000

În cont s-a înscris la începutul anului *soldul inițial, adică existența mijlocului, sursei sau procesului economic*, apoi s-au înregistrat toate mișcările atît în debit, cît și în credit, pe măsură ce aceste mișcări s-au produs.

Contul ,,Casa'', luat ca exemplu, are un sold debitor de 10 000 lei care, pentru închiderea contului, s-a trecut în partea opusă aceleia de unde a provenit. Forma contului de mai sus este *bilaterală*, caracterizîndu-se prin aceea că are coloane sepa-

rate pentru dată, conținutul operației și sume, de ambele părți ale contului.

Necesitățile practice de evidență au impus introducerea și folosirea, alături de forma bilaterală, și a altor forme ale contului. Astfel, forma *unilaterală* se caracterizează prin aceea că într-o parte a contului se trece data și explicația fiecărei operații, iar cele două coloane pentru sume debitoare și creditoare sînt alăturate.

Contul cu formă unilaterală se prezintă astfel :

Casa

Data	Explicația	Sume	
		debitoare	creditoare
1 ian 1962	Sold inițial	4 000	
4 ian. 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	10 000	
10 ian. 1962	Clienți	400	
20 ian. 1962	Muncitori și funcționari		12 000
25 ian. 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	15 600	
31 ian. 1962	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază		8 000
	Total sume	30 000	20 000
	Sold debitor		10 000
		30 000	30 000

În afară de forma bilaterală și unilaterală, în munca practică de evidență se mai folosește în mod curent o formă a contului în care debitul apare în corespondență cu conturile creditoare pe o fișă separată, iar creditul apare pe o altă fișă în corespondență cu conturile debitoare.

Se mai folosesc de asemenea și *conturi cu duble valori*, care prezintă, din punctul de vedere al formei, particularitatea că alături de coloanele sumelor necesare înscrierii valorii în lei a elementului respectiv, mai cuprinde și coloane pentru sume în monedă străină, în care se exprimă același element. Aceste conturi se folosesc, în general, în evidența contabilă a Băncii de Stat pentru operațiile cu străinătatea.

Cele analizate pînă acum cu privire la cont se pot sintetiza în următoarea definiție:

Contul contabil este socoteala scrisă care reprezintă, într-o formă specială, valoric, iar uneori și cantitativ, existența și mișcările fie ale unui anumit mijloc economic, fie ale unei anumite surse, fie ale unui anumit proces economic, pe o perioadă de timp oarecare.

§ 2. Regulile de funcționare a conturilor

După cum s-a arătat, debitul și creditul, ca părți distincte ale contului, au rolul să separe cele două feluri de socoteli pe care le găsim în orice cont. S-a precizat, de asemenea, că debitul și creditul nu arată situații identice la toate conturile, ci dimpotrivă, folosirea celor două părți trebuie înțeleasă în raport cu conținutul economic al conturilor, care determină și funcția lor contabilă.

Prin stabilirea regulilor de funcționare a conturilor se înlătură orice greutate în înțelegerea continutului pe care îl are debitul și creditul fiecărui cont. După cunoașterea acestor reguli se poate ști în care din cele două părți ale fiecărui cont se înregistrează soldul inițial (existența) al elementului respectiv, precum și orice mișcare produsă de operațiile economice privind mijlocul sau sursa respectivă. Se poate ști astfel în care parte a contului se oglindesc măririle și în care parte se oglindesc micșorările elementului a cărui socoteală se ține cu ajutorul contului respectiv.

Pentru a determina regulile pe baza cărora conturile se debitează și se creditează, se ia ca punct de plecare bilanțul deoarece, după cum s-a arătat, între bilanț și conturi există o strînsă legătură, care constă în aceea că toate elementele de activ și pasiv — cuprinse în bilanț sub denumirea de posturi de bilanț — sînt reprezentate în evidența curentă prin conturi.

În cele ce urmează, se ia ca exemplu același bilanț folosit pentru demonstrarea modificărilor produse în bilanț de operațiile economice și, pe baza acestuia, se deschid conturile respective în evidența curentă. În aceste conturi se va înregistra, în primul rînd, existența elementelor de activ și pasiv, apoi creșterile și micșorările acestor elemente, insistîndu-se asupra modului de funcționare a conturilor.

Se presupune că la începutul anului situația întreprinderii este oglindită în bilanț astfel:

Bilanț inițial

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	300 000	Fond statutar	400 000
Materii și materiale	50 000	Împrumuturi pe termen	
Produse finite	10 000	scurt	40 000
Cont de decontare la		Furnizori	50 000
bancă privind activi-			
tatea de bază	139 000	Creditori	10 000
Casa	1 000		
Total lei	500 000	*Total lei*	500 000

Pe baza acestui bilanț, se deschide cîte un cont distinct pentru fiecare element de activ și de pasiv.

În practică, deschiderea fiecărui cont se face pe cîte o fișă cu liniatură specială, care permite înregistrarea tuturor datelor privind elementul pentru care s-a deschis contul. În exemplul luat, deschiderea conturilor se face chiar în cadrul bilanțului, în cele două părți ale sale, pentru a scoate astfel în relief legătura organică dintre bilanț și conturile evidenței curente și pentru a arăta cum funcția contabilă a acestora este determinată de conținutul lor economic, adică de elementele de activ și de pasiv pe care le înregistrează.

Sub forma desfășurată pe conturi, bilanțul de mai sus se prezintă la pag. 142.

Din schemă se observă, în primul rînd, că potrivit împărțirii bilanțului în activ și pasiv, conturile se împart și ele, de asemenea, în două grupe distincte:

— *conturi de activ*, cele care se deschid pentru elementele de activ;

— conturi de pasiv, cele care se deschid pentru elementele de pasiv.

De aici rezultă că funcția contabilă a unui cont este condiționată de faptul dacă acesta este un cont de activ sau de pasiv. Prima înregistrare în conturile de activ s-a făcut în partea stîngă, adică în debitul acestor conturi, iar în conturile de pasiv, prima înregistrare s-a făcut în partea dreaptă a lor, adică în creditul acestor conturi.

Existențele de activ, adică soldurile inițiale ale elementelor de activ din bilanțul inițial, au fost înscrise în partea stîngă a conturilor de activ (în debitul acestora).

Existențele de pasiv, adică soldurile inițiale ale elementelor de pasiv din bilanț, au fost înscrise în partea dreaptă a conturilor de pasiv (în creditul acestora).

Deschiderea conturilor pe baza bilanțului inițial

Activ — *Pasiv*

←Mijloace fixe 300 000	Fond statutar 400 000 →
←Materii și materiale 50 000	Împrumuturi pe termen scurt 40 000 →
←Produse finite 10 000	Furnizori 50 000 →
←Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază 139 000	Creditori 10 000 →
←Casa 1 000	
Total activ 500 000	Total pasiv 500 000

D Mijloace fixe C

→Existența de activ 300 000	

D Materii și materiale C

→Existența de activ 50 000	

D Produse finite C

→Existența de activ 10 000	

D Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază C

→Existența de activ 139 000	

D Casa C

→Existența de activ 1 000	

D Fond statutar C

	Existența de pasiv 400 000 ←

D Împrumuturi pe termen scurt C

	Existența de pasiv 40 000 ←

D Furnizori C

	Existența de pasiv 50 000 ←

D Creditori C

	Existența de pasiv 10 000

Ținînd seama de cele arătate, se poate enunța prima regulă de debitare și de creditare a conturilor:

Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare, iar cele de pasiv prin creditare. Conturile de activ se debitează cu existențele de activ, iar conturile de pasiv se creditează cu existențele de pasiv.

Așadar, funcția conturilor de activ și de pasiv este de sens contrariu, datorită conținutului lor economic diferit.

Întrucît atît elementele de activ, cît și cele de pasiv, datorită operațiilor economice se modifică continuu (cresc sau se

micşorează) şi cum aceste modificări nu pot fi urmărite în mod curent cu ajutorul bilanţului, ele trebuie înregistrate, aşa cum s-a arătat, tot cu ajutorul conturilor.

Creşterile şi reducerile elementelor de activ se înregistrează cu ajutorul conturilor de activ, iar acelea ale elementelor de pasiv se înregistrează cu ajutorul conturilor de pasiv.

Pentru a lămuri modul cum se înregistrează creşterile şi micşorările elementelor de activ şi de pasiv se iau ca exemplu aceleaşi operaţii care au fost folosite pentru exemplificarea modificărilor bilanţului. Se folosesc numai operaţiile III şi IV, întrucît ele produc modificări în ambele părţi ale bilanţului. Înregistrarea acestor operaţii în conturile respective de activ şi de pasiv, deschise în evidenţa curentă pe baza bilanţului iniţial, fac posibilă analiza paralelă a modului de funcţionare a celor două categorii de conturi.

Creşterea concomitentă a unui element de activ şi de pasiv poate fi determinată, de exemplu, de următoarea operaţie, pe care am anunţat-o şi atunci cînd s-a tratat problema modificărilor în ambele părţi ale bilanţului : întreprinderea a primit de la o altă unitate un mijloc fix de 30 000 lei pentru dezvoltarea activităţii ei.

Pe de o parte, această operaţie determină creşterea unui element de activ, adică a mijloacelor fixe la a căror existenţă de 300 000 lei cu care s-a redeschis contul respectiv, se adaugă mijlocul fix de 30 000 lei primit pe calea transferului, astfel că întreprinderea dispune de mijloace fixe de 330 000 lei. Pe de altă parte, operaţia de mai sus provoacă creşterea concomitentă a unui element de pasiv, respectiv a surselor proprii din care s-a procurat mijlocul fix, întrucît existenţa acesteia de 400 000 lei se majorează cu suma de 30 000 lei.

Reflectarea în bilanţ a acestei operaţii s-a făcut prin trecerea creşterii de activ de 30 000 lei în partea stîngă a bilanţului, deci în activul acestuia şi prin specificarea creşterii de pasiv de aceeaşi valoare în partea dreaptă a bilanţului, adică în pasiv.

În evidenţa curentă, înregistrarea operaţiei de mai sus se face cu ajutorul contului de activ ,,Mijloace fixe'' şi a contului de pasiv ,,Fond statutar''.

În aceste conturi deschise pe baza bilanţului iniţial, înregistrarea operaţiei din exemplul de mai sus se prezintă astfel :

Debit **Mijloace fixe** *Credit*

Existența de activ (sold inițial)	300 000		
Sporiri (intrări) de activ	30 000		

Debit **Fond statutar** *Credit*

		Existența de pasiv (sold inițial)	400 000
		Sporiri (creșteri de pasiv)	30 000

Se constată că sporirea de activ de 30 000 lei a fost înregistrată în debitul contului de activ „Mijloace fixe", alături de existența aceluiași element, iar creșterea de pasiv de aceeași valoare s-a înregistrat în creditul contului „Fond statutar", alături de soldul inițial al acestuia.

Înregistrarea s-a făcut deci în părți opuse ale celor două conturi.

Din cele arătate se poate deduce *cea de-a doua regulă de debitare și de creditare a conturilor.*

a) *Conturile de activ se debitează cu toate sporirile de activ determinate de operațiile economice (majorări, creșteri, intrări, primiri etc. ale elementelor de activ);*

b) *Conturile de pasiv se creditează cu toate sporirile de pasiv care au loc datorită operațiilor economice (creșteri de surse, apariția de noi surse etc.).*

După cum se știe, operațiile economice pot determina nu numai creșterea elementelor de activ și de pasiv, ci și micșorări ale acestora, care de asemenea trebuie înregistrate cu ajutorul conturilor.

Să folosim același exemplu pe care l-am luat cu prilejul analizei micșorării concomitente atît a activului, cît și a pasivului bilanțului. Întreprinderea achită unui creditor din disponibilul de la bancă suma de 8 000 lei.

Așa cum s-a arătat și cu ocazia analizei modificărilor în bilanț, această operație determină micșorarea unui element de activ, și anume, a disponibilului de la bancă de 137 000 lei, care prin efectuarea plății de 8 000 lei se reduce la 129 000 lei (vezi pag. 126).

Aceeași operație provoacă, în același timp, micșorarea unui element de pasiv, și anume, a datoriei de 10 000 lei față de creditori, cărora întreprinderea urmează să le achite numai restul de 2 000 lei. Reflectarea în bilanț a operației de mai sus

s-a făcut prin trecerea micşorării de activ de 8 000 lei în partea stîngă a bilanţului şi prin specificarea concomitentă a aceleiaşi micşorări în partea dreaptă a bilanţului.

Reiese deci că, în bilanţ creşterile de activ şi micşorările de activ se oglindesc în aceeaşi parte a bilanţului, adică în partea stîngă a acestuia, iar creşterile de pasiv şi micşorările de pasiv apar în partea dreaptă a bilanţului. Aceasta se datoreşte faptului că bilanţul — nefiind instrumentul cu ajutorul căruia se urmăresc în mod curent modificările elementelor de activ şi de pasiv — nu are o formă proprie reflectării în coloane separate a creşterilor şi a micşorărilor. O asemenea formă o are numai contul, care permite înregistrarea în coloane distincte, pe de o parte, a existenţei şi sporirii unui element de activ sau de pasiv, iar pe de altă parte, a micşorării aceluiaşi element. Ca o consecinţă a acestui fapt, deşi micşorările de activ apar în partea stîngă a bilanţului, ele nu vor fi înregistrate în partea stîngă a conturilor de activ, adică în debit, ci în partea dreaptă a acestor conturi, deci în credit, deoarece aceste micşorări, fiind reprezentate prin sume cu semnul minus, trebuie separate de existenţele şi sporirile de activ reprezentate prin sume cu semnul plus şi înregistrate în debitul conturilor de activ.

Pentru aceleaşi considerente, micşorările de pasiv — deşi sînt reflectate în partea dreaptă a bilanţului, — nu pot fi înregistrate în creditul conturilor de pasiv alături de existenţele şi sporirile de pasiv, ci în partea opusă, adică în debitul conturilor de pasiv.

Din cele arătate, reiese că micşorarea de activ de 8 000 lei produsă de operaţia de mai sus trebuie înregistrată în creditul contului de activ „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", iar micşorarea de pasiv de aceeaşi mărime trebuie înregistrată în debitul contului de pasiv „Creditori".

În conturile respective, deschise în evidenţa curentă pe baza bilanţului iniţial, înregistrarea micşorării de activ de 8 000 lei şi a micşorării de pasiv de aceeaşi valoare, se prezintă astfel:

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază

Debit			*Credit*
Existenţa de activ (sold iniţial)	139 000	Micşorări (reduceri) de activ	8 000

Creditori

Debit			*Credit*
Micşorări (reduceri) de pasiv	8 000	Existenţa de pasiv (sold iniţial)	10 000

Oricît de numeroase ar fi operațiile economice care determină micșorări ale elementelor de activ și de pasiv, aceste micșorări se înregistrează totdeauna în conturi, așa cum s-a arătat mai sus, și anume : micșorările de activ se înregistrează în creditul conturilor de activ, iar micșorările de pasiv, în debitul conturilor de pasiv.

Din exemplul luat se desprinde *cea de-a treia regulă de debitare și creditare a conturilor* :

a) *Conturile de activ se creditează cu micșorările (scăderile, reducerile, ieșirile) elementelor de activ* ;

b) *Conturile de pasiv se debitează cu micșorările (reducerile, scăderile) elementelor de pasiv.*

1. Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare. Se debitează cu existențele și sporirile de activ și se creditează cu micșorările de activ. Soldul acestor conturi este totdeauna sold debitor.

2. Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare. Se creditează cu existențele și sporirile de pasiv și se debitează cu micșorările de pasiv. Soldul acestor conturi este totdeauna sold creditor.

La pag. 147 se prezintă, schematic, regulile de funcționare a conturilor.

Regulile acestea au fost fundamentate pe baza analizei operațiilor economice din categoria a III-a și a IV-a, folosite și pentru exemplificarea modificărilor provocate de aceste operații în bilanț. Aceleași reguli se aplică și pentru înregistrarea operațiilor din categoria I și a II-a, deoarece și aceste operații produc sporiri și micșorări de activ sau de pasiv, cu deosebirea că acestea au loc numai într-o parte a bilanțului, adică fie în activ, fie în pasiv.

Pe baza cunoașterii regulilor de funcționare a conturilor se pot determina și noțiunile de debit și de credit. Astfel, din cele arătate reiese că *debitul este partea stîngă a contului, în care se înregistrează existențele și sporirile de activ, precum și micșorările de pasiv. Creditul este partea dreaptă a contului, în care se înregistrează micșorările de activ, precum și existențele și sporirile de pasiv.*

Ținînd seama de faptul că de multe ori se face confuzie între noțiunea de debit și aceea de activ, precum și între noțiunea de credit și aceea de pasiv, se precizează că între aceste noțiuni există deosebiri esențiale, astfel :

A

Mijloace fixe	300 000
Materii și materiale	50 000
Produse finite	10 000
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	139 000
Casa	1 000
Total activ	500 000

D — Mijloace fixe — C

Sold inițial	300 000	Micșorări de activ	
Sporiri de activ	30 000		

D — Materii și materiale — C

Sold inițial	50 000	Micșorări de activ	
Micșorări de activ			

D — Produse finite — C

Sold inițial	10 000	Micșorări de activ	
Sporiri de activ			

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază

D — C

Sold inițial	139 000	Micșorări de activ	8 000
Sporiri de activ			

D — Casa — C

Sold inițial	1 000		
Sporiri de activ			

D — Conturile de activ — C

— Încep să funcționeze prin debitare — Se debitează cu existențele de activ — Se debitează cu sporirile de activ — Au sold debitor	Se creditează cu micșorările de activ

P

Fond statutar	400 000
Împrumuturi pe termen scurt	40 000
Furnizori	50 000
Creditori	10 000
Total pasiv	500 000

D — Fond statutar — C

Micșorări de pasiv		Sold inițial	400 000
		Sporiri de pasiv	30 000

D — Împrumuturi pe termen scurt — C

Micșorări de pasiv		Sold inițial	
		Sporiri de pasiv	40 000

D — Furnizori — C

Micșorări de pasiv		Sold inițial	50 000
		Sporiri de pasiv	

D — Creditori — C

Micșorări de pasiv	8 000	Sold inițial	10 000
		Sporiri de pasiv	

D — Conturile de pasiv — C

Se debitează cu micșorările de pasiv	— Încep să funcționeze prin creditare — Se creditează cu existențele de pasiv — Se creditează cu sporirile de pasiv — Au sold creditor.

Activul cuprinde totalitatea mijloacelor economice existente în întreprindere la o anumită dată, adică soldurile debitoare ale conturilor de activ, în timp ce *debitul* cuprinde existența și sporirile unui singur element de activ, în cazul în care contul

este de activ sau cuprinde numai micşorări ale unui element de pasiv, în cazul în care contul este de pasiv.

Pasivul cuprinde totalitatea surselor mijloacelor economice la un moment dat, respectiv soldul creditor al conturilor de pasiv, în timp ce creditul cuprinde existenţa şi sporirile unei surse, în cazul în care contul este de pasiv sau cuprinde numai micşorări ale unui element de activ, în cazul în care contul este de activ.

S-a arătat că conturile de activ încep să funcţioneze prin debitare şi au numai sold debitor, iar conturile de pasiv încep să funcţioneze prin creditare şi au întotdeauna numai sold creditor. Cu alte cuvinte, fiecare din aceste două categorii de conturi au în permanenţă o singură funcţie, şi anume numai aceea de conturi de activ sau numai aceea de conturi de pasiv şi pentru aceasta ele poartă numele de *conturi monofuncţionale*.

Sînt însă unele *conturi numite bifuncţionale*, care, în opoziţie cu cele monofuncţionale, prezintă una din următoarele caracteristici :

— încep să funcţioneze prin debitare, iar la sfîrşitul lunii pot avea, după caz, sold debitor sau creditor. Din această categorie face parte, de exemplu, contul „Aprovizionarea cu materii şi materiale", despre care se va trata mai tîrziu ;

— încep să funcţioneze prin debitare, iar la sfîrşitul lunii au sold creditor. Aşa este, de exemplu, contul „Muncitori şi funcţionari", în cazul cînd se plătesc acestora avansuri chenzinale din salariu ;

— încep să funcţioneze prin creditare, iar la sfîrşitul lunii pot avea, după caz, fie sold debitor, fie sold creditor, cum ar fi conturile : „Rezultatul îndeplinirii planului preţului de cost al producţiei", „Realizări din activitatea de bază" etc. ;

— pot începe uneori să funcţioneze prin debitare, iar alteori prin creditare, iar la sfîrşitul lunii pot avea, după caz, fie sold debitor, fie sold creditor, cum este de exemplu contul „Beneficii şi pierderi".

Rezultă că aceste conturi pot avea uneori caracterul de conturi de activ, iar alteori caracterul de conturi de pasiv, după soldul lor de la sfîrşitul lunii. Această particularitate a conturilor bifuncţionale nu poate duce la crearea unei a treia categorii de conturi, întrucît, aşa cum s-a arătat, conturile bifuncţionale putînd prezenta la sfîrşit, fie sold debitor, fie sold creditor se încadrează, în funcţie de soldul pe care îl prezintă, fie în grupa conturilor de activ, fie în aceea a conturilor de pasiv.

§ 3. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

Din regulile de debitare și de creditare a conturilor rezultă că atît conturile de activ cît și cele de pasiv sînt folosite pentru înregistrarea atît a existențelor, cît și a modificărilor elementelor respective de activ sau de pasiv, adică a sporirilor sau micșorărilor acestor elemente. Modul de înregistrare în conturi a existențelor de activ și de pasiv nu comportă nici o greutate, întrucît aceste existențe se preiau din bilanț la începutul fiecărui an și se transcriu în conturile respective de activ și de pasiv.

Pentru înregistrarea corectă în conturi a modificărilor elementelor de activ și de pasiv, nu este suficientă numai cunoașterea regulilor de debitare și de creditare a conturilor, ci în legătură cu aceasta trebuie analizate și alte probleme, cum este, de exemplu, problema dublei nregistrări și a corespondenței conturilor.

Cînd s-au tratat modificările bilanțului, determinate de operațiile economice, a reieșit, printre altele, că orice operație produce în cadrul bilanțului o dublă modificare, care poate avea loc, după natura operației, fie numai într-o parte a bilanțului, fie concomitent în ambele părți ale acestuia.

Dublul aspect al modificărilor ce pot avea loc în cadrul unui bilanț s-a reflectat în schimbarea concomitentă și cu aceeași sumă, în urma fiecărei operații, a cel puțin două posturi ale bilanțului. Procedîndu-se în felul acesta, s-a asigurat de fiecare dată reflectarea completă a operației respective și prin aceasta s-a menținut egalitatea permanentă dintre activ și pasiv. Cu ocazia înregistrării în conturi a operațiilor economice se ține seama de particularitatea pe care acestea o au de a modifica concomitent cel puțin două elemente ale bilanțului și de aceea, în înregistrările sale curente, evidența contabilă folosește totdeauna cel puțin două conturi pentru înregistrarea oricărei operații economice.

Reflectarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice în două conturi, și anume în debitul unui cont și în creditul altui cont, poartă numele de dublă înregistrare.

Dubla înregistrare stă la baza sistemului conturilor, constituind împreună un element important al metodei evidenței contabile. Ea reprezintă una din trăsăturile specifice ale evidenței contabile prin care aceasta se distinge de evidența tehnic-operativă și de cea statistică. Prin înregistrarea în conturi a tuturor operațiilor economice, potrivit cerințelor dublei înregistrări evidența contabilă își îndeplinește sarcinile sale de reflectare, urmărire și control ale obiectului său.

Înregistrarea în conturi a fiecărei operații economice pe baza dublei înregistrări dă posibilitatea evidenței contabile să cuprindă toate mijloacele economice, să urmărească întreaga lor mișcare în cursul desfășurării proceselor economice și să oglindească rezultatele acestor procese.

Dubla înregistrare face, de asemenea, posibilă verificarea exactității înregistrărilor în conturi, cu ajutorul balanțelor de verificare și asigură o egalitate permanentă între activul și pasivul bilanțului.

Folosirea dublei înregistrări de către evidența contabilă determină o legătură reciprocă între conturile în care se înregistrează o anumită operație economică. Această legătură reciprocă între debitul unui cont și creditul altui cont, stabilită în vederea înregistrării în evidența contabilă curentă a unei operații economice, se numește *corespondența conturilor.*

Conturile între care se stabilește o astfel de legătură poartă numele de *conturi corespondente.*

Nici un cont din evidența curentă nu poate funcționa decît numai în corespondență cu unul sau mai multe conturi. Conturile corespondente se stabilesc pentru fiecare operație economică și se specifică pe documentul în care s-a consemnat operația respectivă.

Spre deosebire de evidența contabilă capitalistă, în care corespondența între conturi se stabilește arbitrar și diferă de la o întreprindere la alta, evidența contabilă socialistă se caracterizează prin unitatea metodei sale și a principiilor sale de organizare și funcționare și stabilește o legătură rațională între conturi, corespunzătoare conținutului economic al operațiilor înregistrate.

Printr-o astfel de corespondență a conturilor se asigură reflectarea clară a operațiilor economice și, ca atare, cunoașterea în orice moment a conținutului acestor operații din simpla citire a conturilor corespondente, fără să fie nevoie de cercetarea documentelor pe baza cărora s-a făcut înregistrarea în conturile respective. De aceea este necesar ca o dată cu înregistrarea unei sume în debitul sau creditul unui cont să se menționeze și titlul celuilalt cont corespondent.

În economia socialistă, planurile de conturi, elaborate pe ramuri de activitate, sînt însoțite de instrucțiuni de aplicare a acestor planuri, în care este stabilită corespondența conturilor potrivit cu conținutul lor economic.

Conturile între care se stabilește corespondența pot fi numai conturi de activ, în cazul cînd operația ce se înregistrează produce modificări numai în activul bilanțului, sau

numai conturi de pasiv, cînd operația respectivă modifică numai elemente din pasivul bilanțului.

În sfîrșit, o astfel de corespondență se poate stabili și între conturile de activ și cele de pasiv, în cazul cînd operația ce se înregistrează produce schimbări concomitente (creșteri sau micșorări) atît în cadrul elementelor de activ, cît și al celor de pasiv.

Pentru exemplificarea dublei înregistrări și a modului cum aceasta determină o anumită corespondență a conturilor se prezintă înregistrările în conturi, pe baza dublei înregistrări a acelorași operații folosite cu ocazia examinării modificării bilanțului.

a) *Operații care provoacă creșterea unui post de activ, concomitent cu scăderea unui post tot de activ.*

Exemplu : O întreprindere ridică din disponibilul său de la bancă suma de 2 000 lei, pentru efectuarea anumitor cheltuieli.

Potrivit regulilor de debitare și creditare a conturilor și ținînd seama de cerințele dublei înregistrări, creșterea de activ de 2 000 lei se înregistrează în debitul contului de activ „Casa", iar reducerea de activ, de aceeași valoare, se înregistrează în creditul contului de activ „Cont de decontare la bancă". În cele două conturi de activ care au devenit corespondente, operația de mai sus se oglindește astfel :

Casa

D			C
Sold inițial	1 000		
(1) Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	2 000		

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază

D			C
Sold inițial	139 000	(1) Casa	2 000

b) *Operații care provoacă creșterea unui post de pasiv, concomitent cu scăderea unui alt post tot de pasiv.*

Exemplu : O întreprindere a achitat unui furnizor suma de 20 000 lei, dintr-un împrumut pe termen scurt contractat la Banca de Stat.

Producînd modificarea a două elemente de pasiv, această operație se înregistrează în două conturi corespondente de pasiv, și anume : creșterea de pasiv de 20 000 lei se înregistrează, potrivit normelor de funcționare a conturilor, în creditul con-

tului de pasiv ,,Împrumuturi pe termen scurt'', iar micșorarea de pasiv, de aceeași valoare, se înregistrează în debitul contului de pasiv ,,Furnizori''. În cele două conturi corespondente, operația de mai sus se oglindește astfel :

D	Furnizori		C
(2) Împrumuturi pe termen scurt	20 000	Sold inițial	50 000

D	Împrumuturi pe termen scurt		C
		Sold inițial	40 000
		(2) Furnizori	20 000

c) *Operații care provoacă creșterea unui post de activ, concomitent cu creșterea unui post de pasiv.*

Exemplu : O întreprindere a primit de la o altă unitate, cu titlu gratuit, un mijloc fix de 30 000 lei, în vederea dezvoltării activității ei de producție.

Oglindirea corectă în conturi a acestei operații, pe baza dublei înregistrări, impune stabilirea corespondenței între contul de activ ,,Mijloace fixe'', în debitul căruia se înregistrează creșterea de activ de 30 000 lei și contul de pasiv ,,Fond statutar'', în creditul căruia se înregistrează creșterea de pasiv, de aceeași valoare. În cele două conturi corespondente, reflectarea operației de mai sus se prezintă astfel :

D	Mijloace fixe		C
Sold inițial	300 000		
(3) Fond statutar	30 000		

D	Fond statutar		C
		Sold inițial	400 000
		(3) Mijloace fixe	30 000

d) *Operații care provoacă micșorarea unui post de activ, concomitent cu micșorarea unui post de pasiv.*

Exemplu : O întreprindere achită unui creditor suma de 8 000 lei din disponibilul de la bancă.

Întrucît această operație determină modificarea a două elemente, unul de activ și altul de pasiv, înregistrarea ei, pe baza dublei înregistrări, necesită stabilirea corespondenței

între contul de activ „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", în creditul căruia se înregistrează micşorarea de activ de 8 000 lei şi contul de pasiv „Creditori", în debitul căruia se înregistrează micşorarea de pasiv de aceeaşi valoare.

În conturile respective, situaţia se reflectă astfel:

D **Creditori** C

(4) Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	8 000	Sold iniţial	10 000

D **Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază** C

Sold iniţial	139 000	(1) Casa (4) Creditori	2 000 8 000

Din exemplele luate rezultă că toate operaţiile economice, fără nici o excepţie, trebuie să se înregistreze în evidenţa contabilă pe baza dublei înregistrări în cel puţin două conturi corespondente, care să corespundă conţinutului economic al operaţiei respective.

§ 4. Analiza contabilă a operaţiilor economice. Formula contabilă

Determinarea corectă a conturilor corespondente are o deosebită importanţă în munca practică de evidenţă contabilă, deoarece, aşa cum s-a arătat, nu este permisă înregistrarea unei anumite operaţii decît cu ajutorul acelor conturi care corespund conţinutului economic al operaţiei respective.

Pentru stabilirea corectă a conturilor cu ajutorul cărora urmează să se înregistreze o operaţie economică este necesar ca această operaţie să fie supusă mai întîi unei *analize contabile.*

Analiza contabilă constă în cercetarea, în mod distinct, a fiecărei operaţii economice, pe bază de documente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze concomitent şi cu aceeaşi sumă operaţia respectivă.

În general, efectuarea analizei contabile a operaţiilor economice se sprijină pe următoarele reguli de bază:

a) cunoaşterea naturii operaţiei ce urmează să se înregistreze în conturi (încasare, plată, cumpărare, vînzare etc.);

b) determinarea modificărilor pe care le produce operația respectivă asupra elementelor de activ sau de pasiv, precum și determinarea elementelor care au suferit modificarea ca urmare a operației efectuate;

c) stabilirea conturilor corespondente cu ajutorul cărora se înregistrează operația economică analizată, în funcție de modificările pe care ea le produce;

d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor pentru stabilirea părții (debit sau credit) în care urmează să se înscrie operația supusă analizei.

Să presupunem că o întreprindere contractează un împrumut pe termen scurt de 5 000 lei, care se virează în contul său de decontare de la Banca de Stat.

Din analiza acestei operații rezultă că:

a) natura operației o constituie obținerea unei sume, sub formă de împrumut, de la Banca de Stat;

b) modificările pe care le produce operația de mai sus constau în sporirea cu suma de 5 000 lei a unui element de activ, respectiv a disponibilului de la bancă și, în același timp, în sporirea cu aceeași sumă a unui element de pasiv, adică a datoriei întreprinderii față de Banca de Stat;

c) contul de activ în care urmează să se înregistreze creșterea disponibilului de la bancă este intitulat ,,Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază'', iar contul de pasiv în care va fi înregistrată creșterea sursei din care s-a procurat suma de 5 000 lei este ,,Împrumuturi pe termen scurt''. În felul acesta s-a stabilit corespondența între contul de activ ,,Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază'' și contul de pasiv ,,Împrumuturi pe termen scurt'', întrucît ele corespund conținutului economic al operației de mai sus;

d) potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ de 5 000 lei se va înregistra în debitul contului de activ ,,Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază'', iar creșterea de pasiv de aceeași valoare se va înregistra în creditul contului de pasiv ,,Împrumuturi pe termen scurt''.

Dubla înregistrare și corespondența conturilor stabilită în modul arătat mai sus pentru fiecare operație economică își găsește expresia în *formula contabilă.*

Formula contabilă este forma de reflectare în conturi, cu ajutorul dublei înregistrări a operațiilor economice, în ordinea în care ele s-au produs. Ea se prezintă sub forma unei egalități valorice între conturile corespondente. Formula contabilă are următoarele părți componente: contul corespondent debitor

(partea stîngă a egalității), contul corespondent creditor (partea dreaptă a egalității) și suma care figurează în documentul pe baza căruia se înregistrează operația respectivă.

Pentru operația analizată mai sus (contractarea unui împrumut de 5 000 lei de la Banca de Stat), formula contabilă este următoarea :

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	=	*Împrumuturi pe termen scurt*	5 000

Semnul = care unește cele două conturi corespondente poate fi suprimat și, în acest caz, formula contabilă de mai sus poate fi exprimată astfel :

Debit :	*Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	5 000
Credit :	*Împrumuturi pe termen scurt*	5 000

Se observă că și în această formă există echivalența valorică între cele două părți ale egalității, deoarece primul cont (prima parte a egalității) s-a debitat cu suma de 5 000 lei, iar cel de-al doilea cont (cea de-a doua parte a egalității) s-a creditat cu aceeași sumă.

În munca practică, conturile corespondente se menționează, de obicei, chiar pe documentele primare, cu ocazia verificării și prelucrării acestora. Această înscriere pe documente a conturilor corespondente, cu ajutorul cărora urmează să se înregistreze în evidența curentă operația economică respectivă, poartă numele de *contare*. După ce s-a făcut contarea pe documente, operația economică respectivă se înregistrează în documentul de evidență denumit *notă contabilă*. În nota contabilă se înregistrează operațiile economice în *ordine cronologică*, adică în ordinea datelor în care aceste operații au avut loc. Din nota contabilă în care înregistrările sînt făcute pe bază de formule contabile, se face apoi înregistrarea în *ordine sistematică* a tuturor operațiilor, adică reflectarea lor în conturi distincte, deschise în evidența contabilă pentru fiecare mijloc, sursă sau proces economic.

Înregistrarea în ordine sistematică a operației de contractare a unui împrumut la Banca de Stat, pentru care s-a întocmit formula contabilă de mai sus, se prezintă astfel :

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază

D		C	
Sold inițial			
(1) Împrumuturi pe termen scurt	5 000		

D	Împrumuturi pe termen scurt		C
		Sold iniţial (1) Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	 5 000

În cadrul unor forme de evidenţă contabilă (de exemplu, forma jurnal-order), nu se mai întocmesc note contabile, ci înregistrările în conturile corespondente se fac direct de pe documente.

După numărul conturilor corespondente din care este constituită formula contabilă, aceasta poate fi simplă sau compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care un cont se debitează şi altul se creditează. Astfel de formule contabile se întocmesc pentru acele operaţii care determină modificarea numai a două elemente din cadrul bilanţului. Formula contabilă de mai sus, întocmită pentru împrumutul obţinut de la Banca de Stat, este un exemplu de formulă contabilă simplă.

Formula contabilă compusă este aceea în care se debitează mai multe conturi şi se creditează un singur cont sau invers. Asemenea formule se întocmesc pentru acele operaţii economice care provoacă modificarea concomitentă a mai mult de două elemente. În această situaţie, formula contabilă nu se mai poate întocmi prin debitarea unui cont şi creditarea altui cont, ci una din părţile egalităţii va avea două sau mai multe conturi, în funcţie de numărul elementelor care au suferit modificarea.

Pentru exemplificare, se dau mai jos două formule contabile compuse, întocmite pentru următoarele două operaţii:

Întreprinderea a achitat din disponibilul său de la bancă suma de 8 000 lei, astfel: 5 000 lei Băncii de Stat, pentru lichidarea împrumutului contractat, şi 3 000 lei unui furnizor.

Această operaţie necesită întocmirea următoarei formule contabile:

(următoarele conturi) = *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 8 000

5 000 *Împrumuturi pe termen scurt*
3 000 *Furnizori*

În cea de a doua formă, această formulă contabilă poate fi exprimată astfel:

Debit: *Împrumuturi pe termen scurt* 5 000
Debit: *Furnizori* 3 000

Credit: *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . 8 000

Se observă că pentru înregistrarea operației de mai sus a fost necesar să se debiteze două conturi și să se crediteze un singur cont.

Pentru înregistrarea altor operații se debitează un singur cont și se creditează două sau mai multe conturi.

Exemplu: Întreprinderea a încasat în numerar următoarele sume: 200 lei de la un debitor și 95 lei de la un client. Pentru această operație se întocmește următoarea formulă contabilă compusă:

295	*Casa*	=	*Debitori*	200
			Clienți	95

Această formulă contabilă mai poate fi exprimată astfel:

Debit:	*Casa*	295
Credit:	*Debitori*	200
Credit:	*Clienți*	95

În practica contabilă capitalistă sînt folosite pe scară largă și formule contabile care se caracterizează prin aceea că ambele părți ale egalității sînt formate din două sau mai multe conturi. Asemenea formule sînt folosite de evidența contabilă capitalistă pentru falsificarea și denaturarea datelor, întrucît ele nu reflectă clar natura operației înregistrate și nu fac posibilă stabilirea corespondenței între conturile respective. În evidența contabilă socialistă, în vederea asigurării clarității și exactității datelor sale, nu este admisă folosirea formulelor contabile, în care ambele părți ale egalității sînt formate din două sau mai multe conturi.

Sumele înregistrate în conturile corespondente din cadrul formulei contabile se înscriu uneori în roșu sau se încadrează într-un chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roșu. Spre deosebire de sumele înscrise în negru, care se adună între ele, atît în debitul, cît și în creditul contului, cele în roșu (încadrate în chenar) sînt sume cu semnul minus, în sensul că ele se scad din totalul sumelor în negru, debitoare sau creditoare, ale contului.

Înscrierea în roșu a sumelor are loc în cadrul *formulelor contabile de înregistrare în roșu*, care se întocmesc de regulă pentru repartizarea diferențelor între prețul de înregistrare și cel planificat al materiilor și materialelor, precum și al produselor finite. Sumele se mai înscriu de asemenea în roșu, atunci cînd se întocmesc formule contabile de stornare în roșu, cu ajutorul cărora se corectează înregistrările greșite din conturi. Stornarea în roșu constă în anularea formulei contabile înregistrate greșit, printr-o formulă contabilă identică cu cea greșită, însă cu sumele în roșu.

După înscrierea în conturile respective a sumelor în roşu şi anularea (stornarea) sumelor greşite, se întocmeşte şi se înregistrează formula contabilă corectă cu sume în negru.

Exemplu de stornare în roşu a unei înregistrări greşite: Se obţine de la Banca de Stat un împrumut pe termen scurt de 8 000 lei. Înregistrarea s-a făcut greşit la ambele conturi corespondente, astfel:

Casa = *Creditori* 8 000

Se stornează formula contabilă greşită prin repetarea ei cu sume în roşu (încadrate în chenar):

Casa = *Creditori* | 8 000 |

Se înregistrează corect operaţia de obţinere a împrumutului de la Banca de Stat:

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază = *Imprumuturi pe termen scurt* 8 000

În forma sistematică, înregistrările de mai sus se reflectă astfel:

D **Casa** **C**

8 000	
| 8 000 |	

D **Creditori** **C**

	8 000
	| 8 000 |

Cont de decontare la bancă privind
D **activitatea de bază** **C**

8 000	

D **Imprumuturi pe termen scurt** **C**

	8 000

Din cele de mai sus rezultă că obiectul analizei contabile îl constituie o anumită operaţie economică efectuată şi consemnată în documentul corespunzător. Scopul final al analizei constă în determinarea formulei contabile pe baza căreia se înregistrează în conturi operaţia economică. De aceea, cel mai important lucru este stabilirea modificărilor pe care le produce operaţia economică analizată, precum şi sesizarea elementelor modificate (mijloc economic, sursă sau proces economic) şi a sensului în care acestea au fost modificate.

Uneori nu este de ajuns să se cunoască modificările pe care le-a produs operaţia analizată, ci trebuie să se ţină seama că unele din aceste modificări se reflectă direct în ambele conturi corespondente, în timp ce alte modificări se reflectă direct

numai în unul din conturile corespondente. Cel de-al doilea cont corespondent în care înregistrarea se face cu aceeași sumă este folosit ca un cont intermediar între contul în care s-a înregistrat direct modificarea de un anumit sens și contul în care ar fi trebuit reflectată, tot direct, modificarea de sens opus și în care înregistrarea propriu-zisă a modificării urmează să se facă ulterior. Folosirea unor asemenea conturi intermediare este impusă de anumite necesități practice ale muncii de evidență (de exemplu, stabilirea diferențelor între prețul planificat și cel efectiv al materiilor și materialelor, al produselor finite etc).

Astfel, obținerea de produse finite din producția de bază s-ar putea înregistra direct în ambele conturi corespondente adică în debitul contului ,,Produse finite'' (cont de activ) și în creditul contului ,,Producția de bază'' (cont de activ).

Această înregistrare este corectă, întrucît ea reflectă realitatea, însă prezintă inconvenientul de a nu crea posibilitatea comparării prețului planificat cu cel efectiv de producție al produselor finite și a stabilirii diferențelor dintre aceste două prețuri.

De aceea este necesar ca între cele două conturi enunțate mai sus să se interpună un alt cont denumit ,,Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției'' cu ajutorul căruia să se înregistreze, pe de o parte, prețul planificat al produselor finite (în credit), iar pe de altă parte, prețul efectiv de producție al acestor produse (în debit). În aceste condiții soldul contului ,,Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției'' reflectă diferențele favorabile sau nefavorabile dintre prețul planificat și cel efectiv al produselor finite.

Rezultă din cele arătate că folosirea acestui cont este impusă de o anumită necesitate practică (stabilirea diferențelor de preț) și nu de înregistrarea vreunei modificări a mijloacelor economice.

Modificările propriu-zise determinate de obținerea produselor finite din procesul de producție sînt reflectate cu ajutorul conturilor ,,Produse finite'' și ,,Producția de bază''.

Contul ,,Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției'' are numai rolul de cont intermediar între cele două conturi care sînt folosite pentru înregistrarea modificărilor propriu-zise.

Aceasta rezultă din următoarele formule contabile:

a) înregistrarea preţului planificat al produselor finite obţinute din producţia de bază 4 200 lei

Produse finite	=	*Rezultatul îndeplinirii planului preţului de cost al producţiei*	4 200

b) înregistrarea preţului de cost efectiv al produselor finite stabilit cu ajutorul contului „Producţia de bază" lei 4 000

Rezultatul îndeplinirii planului preţului de cost al producţiei	=	*Producţia de bază*	4 000

Un astfel de rol intermediar între două conturi care reflectă modificări efective ale mijloacelor economice îl au şi alte conturi, de exemplu: contul „Aprovizionarea cu materii şi materiale" atunci cînd materiile şi materialele se înregistrează în evidenţa contabilă la preţ planificat de aprovizionare (se interpune între conturile „Materii şi materiale" şi contul „Furnizori") precum şi contul „Realizări din activitatea de bază".

În legătură cu analiza contabilă, trebuie menţionat că ea poate avea ca obiect nu numai operaţii economice care au ca efect modificarea mijloacelor economice, proceselor sau surselor, ci şi anumite operaţii contabile, care nu produc nici un fel de modificare a elementelor de activ sau de pasiv. Aşa sînt, de exemplu, operaţiile contabile de închidere la sfîrşitul lunii a anumitor conturi, care se efectuează fie în scopul includerii în preţul de cost a cheltuielilor indirecte de producţie, fie în scopul stabilirii diferenţelor între preţul planificat şi cel efectiv al materiilor prime şi materialelor, al produselor finite etc.

Înregistrarea corectă a acestor operaţii contabile necesită, de asemenea, efectuarea unei analize în scopul determinării formulelor contabile corespunzătoare. Pentru aceasta nu este însă necesar să se aplice toate regulile analizei enunţate mai înainte, ci este suficient să se determine conturile corespondente, să se cunoască şi să se aplice corect regulile de funcţionare ale acestora.

§ 5. Conturile sintetice şi analitice. Legătura dintre ele

Pentru a putea urmări toate elementele de activ şi de pasiv, evidenţa contabilă trebuie să oglindească aceste elemente atît în unitatea lor, cît şi în părţile componente ale acestora. Aceasta se realizează cu ajutorul conturilor analitice şi al conturilor sintetice.

Pentru urmărirea mijloacelor, proceselor economice și a surselor acestora pe părțile lor componente și pentru studiul amănunțit al acestora se folosesc *conturile analitice*, iar pentru unificarea părților componente în vederea cunoașterii integrale a mijloacelor, proceselor și surselor se folosesc *conturile sintetice*.

În timp ce conturile sintetice înregistrează elementele luate în totalitatea lor, pe categorii mari (de exemplu, contul „Materii și materiale", „Mărfuri", „Furnizori", „Producția de bază" etc.), conturile analitice înregistrează părțile componente ale elementelor înregistrate în conturile sintetice. Spre deosebire de conturile sintetice, care înregistrează elemente grupate după caracterele lor generale, conturile analitice înregistrează elemente individualizate după însușirile lor specifice. În aceste condiții, conturile sintetice formează genul, iar cele analitice formează speța.

Astfel, contul „Materii și materiale", fiind un cont sintetic, reprezintă genul, iar conturile sale analitice, ca de exemplu, contul „Bumbac", „Lînă" etc. formează spețele. Numărul conturilor analitice pe care se poate desfășura un cont sintetic este în funcție de natura elementului a cărui socoteală se ține cu ajutorul contului sintetic.

Pentru necesitățile practice ale muncii de evidență, conturile analitice se pot desfășura, la rîndul lor, în adîncime, în conturi de gradul III, IV etc. (gradul I revine conturilor sintetice, iar gradul II este rezervat subconturilor). Evidența unor anumite elemente de activ și de pasiv se ține concomitent, cu ajutorul conturilor sintetice și al celor analitice.

În cadrul oricărei întreprinderi, organizații economice sau instituții funcționează, paralel și în strînsă legătură, evidența contabilă sintetică și cea analitică. Datorită faptului că elementele înregistrate cu ajutorul conturilor analitice nu sînt altceva decît părți componente ale elementelor din conturile sintetice, toate regulile de funcționare ale acestor conturi, cît și problema dublei înregistrări și a corespondenței conturilor, despre care s-a tratat mai înainte, sînt întru totul valabile și pentru conturile analitice.

Modul de oglindire a operațiilor economice în conturile analitice prezintă totuși anumite particularități, față de evidența sintetică. Astfel, în timp ce în evidența sintetică se înregistrează elementele de activ și de pasiv numai în expresie bănească, evidența analitică înregistrează mijloacele economice atît în expresie bănească, cît și cantitativă, folosind deci

atît etalonul bănesc, cît şi pe cel natural. Exprimarea cantitativă, alături de cea valorică, a mijloacelor economice în evidenţa analitică, face ca această evidenţă să prezinte o deosebită importanţă în economia socialistă, întrucît ea asigură în felul acesta posibilitatea nu numai a controlului valoric, ci şi a unui control cantitativ al mijloacelor economice individualizate cu ajutorul conturilor analitice. În felul acesta, evidenţa analitică, împreună cu inventarierea, contribuie la buna gospodărire a proprietăţii socialiste şi la asigurarea integrităţii acestei proprietăţi.

În cele ce urmează se dă un exemplu de cont analitic, care cuprinde atît exprimarea bănească a mijlocului economic a cărui socoteală o ţine, cît şi exprimarea cantitativă a acestuia.

Debit **Cont analitic „Bumbac"** *Credit*

Data	Explicaţia	Cantitatea kg	Suma lei	Data	Explicaţia	Cantitatea kg	Suma lei
1 ian.	Sold	500	3 000	10 ian.	Producţia de bază	800	4 800
8 ian.	Furnizori	1 000	6 000				

Din cele arătate pînă acum cu privire la conturile sintetice şi cele analitice, reiese că între ele există o strînsă legătură, aceste conturi neputînd funcţiona independent unul de celălalt.

În munca practică de evidenţă, această legătură este folosită pentru verificarea datelor dintr-un cont sintetic cu acelea din conturile sale analitice. Verificarea prezintă o mare importanţă, deoarece pe baza ei se asigură exactitatea înregistrărilor din conturile sintetice şi, ca atare, face posibilă întocmirea unui bilanţ real. De aceea, nici un cont sintetic desfăşurat în evidenţa curentă pe conturi analitice nu poate fi trecut ca post în bilanţ decît după o verificare prealabilă a datelor sale cu acelea din conturile analitice pe care este desfăşurat. Verificarea se face de obicei lunar, cu ajutorul unor situaţii numite balanţe de verificare, care, printre altele, îndeplinesc şi funcţia de legătură între conturile sintetice şi cele analitice.

Concordanţa dintre datele unui cont sintetic şi acelea din conturile sale analitice se verifică ţinînd seama de următoarele norme : totalul mişcărilor debitoare ale tuturor conturilor analitice de acelaşi grad trebuie să fie egal cu totalul mişcărilor debitoare ale contului sintetic respectiv ; totalul mişcări-

lor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu totalul mişcărilor creditoare ale contului sintetic respectiv. În sfîrşit totalul soldurilor conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul contului sintetic respectiv.

Pentru exemplificarea celor de mai sus se ia următorul exemplu :

a) La data de 1 ianuarie 1962, contul sintetic „Materii şi materiale" are un sold de 6 700 lei, desfăşurat în evidenţa analitică pe următoarele feluri de materiale :

— 500 kg var	lei 750
— 200 m³ nisip	lei 1 000
— 80 kg cuie	lei 400
— 10 m³ scînduri de stejar	lei 4 550
Total	lei 6 700

b) La 5 ianuarie se eliberează din depozit, pentru nevoile producţiei, jumătate din fiecare fel de material.

c) La data de 25 ianuarie, întreprinderea mai primeşte de la furnizorii săi următoarele materiale :

— 200 kg var	lei 300
— 100 m³ nisip	lei 500
— 50 kg cuie	lei 250
— 5 m³ scînduri de stejar	lei 2 275
Total	lei 3 325

În urma acestor operaţii, contul sintetic „Materii şi materiale" şi analiticele sale se prezintă astfel :

Cont sintetic „Materii şi materiale"

D				C		
1 I	Sold iniţial	lei 6 700	5 I	Eliberat din depozit	lei 3 350
25 I	Intrări cf. facturii	lei 3 325		Sold debitor	lei 6 675
	Total	lei 10 025		*Total*	lei 10 025

Cont analitic „Var"

D					C		
1 I	Sold iniţial	kg 500	lei 750	5 I	Eliberat din depozit	kg 250	lei 375
25 I	Primit cf. facturii	kg 200	lei 300		Sold debitor	kg 450	lei 675
	Total	kg 700	lei 1 050		*Total*	kg 700	lei 1 050

D **Cont analitic „Nisip"** **C**

1 I	Sold inițial	m³ 200	lei 1 000	5 I	Eliberat din depozit	m³ 100	lei 500
25 I	Primit cf. facturii	m³ 100	lei 500		Sold debitor	m³ 200	lei 1 000
	Total	m³ 300	lei 1 500		Total	m³ 300	lei 1 500

D **Cont analitic „Cuie"** **C**

1 I	Sold inițial	kg 80	lei 400	5 I	Eliberat din depozit	kg 40	lei 200
25 I	Primit cf. facturii	kg 50	lei 250		Sold debitor	kg 90	lei 450
	Total	kg 130	lei 650		*Total*	kg 130	lei 650

D **Cont analitic „Scînduri de stejar"** **C**

1 I	Sold inițial	m³ 10	lei 4 550	5 I	Eliberat din depozit	m³ 5	lei 2 275
25 I	Primit cf. facturii	m³ 5	lei 2 275		Sold debitor	m³ 10	lei 4 550
	Total	m³ 15	lei 6 825		*Total*	m³ 15	lei 6 825

Confruntînd datele contului sintetic „Materii și materiale" cu acelea din conturile analitice, pe baza regulilor arătate mai înainte, rezultă următoarele :

Soldul inițial al contului sintetic „Materii și materiale" este de lei 6 700. Totalul soldurilor inițiale ale celor patru conturi analitice este tot de 6 700 lei, deci este egal cu soldul inițial al contului sintetic. Totalul mișcărilor debitoare ale conturilor analitice este de 3 325 lei (300 + 500 + 250 + 2 275), iar acest total este egal cu acela al mișcărilor debitoare din contul sintetic. Totalul mișcărilor creditoare din conturile analitice de 3 350 lei (375 + 500 + 200 + 2 275) este egal cu totalul mișcărilor creditoare din contul sintetic. În sfîrșit, totalul soldurilor finale ale conturilor analitice de 6 675 (675 + 1 000 + 450 + + 4 550) este egal cu soldul final al contului sintetic.

Pe baza aceloraşi reguli se poate face verificarea datelor oricărui cont sintetic cu acelea din analiticele contului respectiv. Există, însă, anumite conturi sintetice a căror verificare cu analiticele prezintă unele particularităţi în ceea ce priveşte corelația dintre soldul contului sintetic şi al analiticelor res-

pective. Aşa este, de exemplu, contul sintetic ,,Decontări între întreprindere şi subunităţile cu evidenţă contabilă proprie'', cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor dintre o întreprindere şi subunităţile acesteia, care au trecut la bilanţ separat. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea mijloacelor date şi a serviciilor prestate subunităţilor sale, iar în creditul lui se înregistrează valoarea serviciilor şi a mijloacelor primite de întreprindere de la subunităţile respective.

Pentru a se putea face decontarea cu fiecare subunitate în parte se deschide fiecăreia din acestea cîte un cont analitic.

În timp ce contul sintetic ,,Decontări între întreprindere şi subunităţile cu evidenţă contabilă proprie'' are în orice moment un singur sold, conturile analitice pot avea unele sold debitor, iar altele, sold creditor. Datorită acestui fapt, totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale analiticelor luate separat nu poate fi egal cu soldul contului sintetic respectiv. Numai diferenţa între totalul soldurilor debitoare ale conturilor analitice şi totalul soldurilor creditoare ale acestor conturi, sau invers, este egală cu soldul contului sintetic ,,Decontări între întreprindere şi subunităţile cu evidenţă contabilă proprie''.

Pentru verificarea exactităţii înregistrărilor într-un asemenea cont sintetic de decontări, prin confruntarea cu datele din conturile sale analitice, se procedează astfel :

a) după determinarea soldului contului sintetic respectiv se stabileşte soldul fiecărui cont analitic, care poate fi, aşa cum s-a arătat, la unele conturi debitor, iar la altele creditor ;

b) se face, pe de o parte, totalul soldurilor debitoare şi, pe de altă parte, totalul soldurilor creditoare ale conturilor analitice respective ;

c) se efectuează diferenţa între cele două totaluri de solduri care trebuie să fie egală cu soldul contului sintetic.

Pentru exemplificarea celor arătate mai sus se ia următorul exemplu :

Întreprinderea ,,Steagul Roşu'' are patru subunităţi (A, B, C şi D) cu evidenţă contabilă proprie.

Întreprinderea efectuează pentru subunităţile sale următoarele operaţii :

Achită pentru subunitatea A suma de 1 000 lei din disponibilul de la bancă.
Predă subunităţii B materii prime de 1 200 lei
Trece subunităţii C piese de schimb de 800 lei
Predă subunităţii D combustibil de 2 500 lei

Întreprinderea încasează prin bancă de la subunitățile sale următoarele sume :

De la subunitatea A lei 500
De la subunitatea B lei 1 400
De la subunitatea C lei 2 000
De la subunitatea D lei 1 100

În contul sintetic „Decontări între întreprindere şi subunitățile cu evidență contabilă proprie", situația se prezintă astfel :

D Decontări între întreprindere şi subunitățile cu evidență contabilă proprie C

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază — subunit. A	1 000	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază — subunit. A	500
Materii şi materiale — subunit. B	1 200	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază — subunit. B	1 400
Piese de schimb pentru reparații — subunit. C	800	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază — subunit. C	2 000
Materii şi materiale — subunit. D		Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază — subunit. D	1 100
	2 500	Sold debitor	500
Total	5 500	*Total*	5 500

În conturile analitice situația se prezintă astfel :

D Cont analitic „Subunitatea A" C

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	1 000	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	500
		Sold debitor	500
			1 000

D Cont analitic „Subunitatea B" C

Materii şi materiale	1 200	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	1 400
Sold creditor	200		
	1 400		

D Cont analitic „Subunitatea C" C

Piese de schimb pentru reparații	800	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	2 000
Sold creditor	1 200		
	2 000		

D

Cont analitic „Subunitatea D"

C

Materii şi materiale	2 500	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	1 100
		Sold debitor	1 400
			2 500

Din înregistrările de mai sus, efectuate în conturile analitice, se constată că unele din acestea au sold debitor, iar altele sold creditor. Totalul soldurilor debitoare ale conturilor analitice respective este de 1 900 lei (500 + 1 400), iar totalul soldurilor creditoare este de 1 400 lei (200 + 1 200).

Diferenţa de 500 lei dintre totalul soldurilor debitoare şi acela al soldurilor creditoare este egală cu soldul contului sintetic „Decontări între întreprindere şi subunităţile cu evidenţă contabilă proprie", ceea ce înseamnă că înregistrările au fost efectuate corect atît în contul sintetic, cît şi în analiticele sale.

CAPITOLUL IX

CLASIFICAREA, CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR

§ 1. Noţiunea, principiile şi importanţa clasificării

Clasificarea este operaţia prin care se încadrează în mod sistematic şi după anumite principii diferitele elemente ale materiei supuse clasificării, într-un anumit număr de grupe sau clase, în funcţie de caracteristicile comune ale elementelor respective şi ţinînd seama de trăsăturile prin care acestea se diferenţiază. Prin urmare, clasificarea este rezultatul operaţiei de sintetizare şi de ordonare a obiectelor şi fenomenelor, potrivit însuşirilor comune şi specifice ale acestora.

O clasificare ştiinţifică trebuie să se sprijine pe o idee de bază, care să constituie fundamentarea tuturor treptelor clasificării şi să justifice crearea diferitelor diviziuni ale acesteia.

Acest fundament trebuie să derive din însuşi conţinutul materialului supus clasificării.

Sprijinirea clasificării pe aspectele formale, exterioare, izolate ale diferitelor elemente sau fenomene imprimă acestuia un caracter neştiinţific şi formal, întrucît ea nu pătrunde în conţinutul materialului supus clasificării.

Orice clasificare trebuie să fie elaborată cu respectarea anumitor principii care să-i imprime acesteia un caracter ştiinţific şi metodico-didactic.

Importanţa oricărei clasificări constă în sintetizarea într-un tot unitar a legăturii reciproce dintre obiectele şi fenomenele clasificate, dînd astfel posibilitatea studierii sistematice a acestora şi generalizării caracteristicilor comune referitoare la o clasă de obiecte sau fenomene asemănătoare.

Prin clasificarea conturilor se realizează, de asemenea, o ordine în varietatea de conturi folosită de evidenţa contabilă curentă, prin încadrarea acestora într-un număr redus de grupe după anumite principii. În acest mod se creează condiţiile

studierii sistematice a conturilor şi se asigură cunoaşterea aprofundată a legăturii reciproce dintre acestea.

Cunoscînd particularităţile fiecărei grupe de conturi în întregul ei, se obţine o imagine clară a tuturor conturilor care fac parte din grupa respectivă. Clasificarea conturilor permite astfel să se asimileze cu uşurinţă atît conţinutul economic, cît şi funcţia contabilă a conturilor. Clasificarea conturilor face, de asemenea, posibilă înţelegerea structurii planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate şi înlesneşte însuşirea principiilor de elaborare a schemelor de bilanţ, creînd astfel condiţiile necesare pentru o justă analiză a activităţii economice a întreprinderilor, pe baza datelor de evidenţă contabilă cuprinse în dările de seamă.

Importanţa clasificării conturilor sub aspect metodologic mai constă în aceea că ea constituie un mijloc de cunoaştere sistematică a obiectului şi a metodei evidenţei contabile pe care le concretizează prin prezentarea lor într-un tot unitar şi în interdependenţa lor. Întrucît obiectul evidenţei contabile este reflectat cu ajutorul sistemului conturilor, este necesar să se ia ca punct de plecare al clasificării însuşi sistemul conturilor. O dată stabilit punctul de plecare al clasificării este necesar să se cunoască criteriul clasificării pe baza căruia se face încadrarea conturilor în grupe şi subgrupe. Acest criteriu îl constituie conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor. Dacă un anumit cont are elemente comune cu două sau mai multe conturi din grupe diferite, el trebuie încadrat numai în una din acestea, ţinînd seama de greutatea specifică a particularităţilor pe care le prezintă contul respectiv.

La clasificarea conturilor prezentată în lucrarea de faţă, s-a ţinut seama, pe de o parte, de cerinţele de ordin teoretic legate de studiul sistematic al conturilor, iar pe de altă parte, de cerinţele de ordin practic privind oglindirea corectă în conturi a mijloacelor, proceselor economice şi surselor acestora.

§ 2. Clasificarea conturilor după conţinutul economic şi funcţia lor contabilă

Adeseori este necesar ca, alături de criteriul de bază al clasificării, să se ia şi un alt criteriu secundar care împreună cu cel de bază să constituie fundamentul unic al clasificării. Prin urmare, clasificarea conturilor trebuie să aşeze pe primul plan criteriul esenţial şi să subordoneze acestuia criteriul secundar. Caracterul ştiinţific al clasificării conturilor este determinat nu numai de sprijinirea ei pe un criteriu de bază, ci şi de legătura

ei cu activitatea practică precum și de contribuția pe care o aduce în această direcție.

În clasificarea propusă, criteriul de bază este reprezentat de conținutul economic al conturilor, iar criteriul secundar, de funcția contabilă a acestora. Aceasta înseamnă că funcția contabilă a conturilor este determinată de conținutul lor economic. Conținutul economic și funcția conturilor trebuie să fie legate de obiectul evidenței contabile și acest lucru trebuie să rezulte din însăși schema de clasificare.

Sub acest aspect, clasificarea conturilor are un avantaj metodologic, fiind un mijloc de înțelegere a legăturii dintre obiectul evidenței contabile și sistemul conturilor, pe care schema de clasificare trebuie să le prezinte într-un tot unitar.

Aspecte multiple ale mijloacelor și proceselor economice care trebuie oglindite, urmărite și controlate cu ajutorul evidenței contabile, necesită folosirea de către aceasta a unui însemnat număr de conturi ca instrumente curente de lucru. Astfel, mijloacele economice aflate la dispoziția întreprinderii trebuie să fie reflectate în conturi distincte, separat de sursele de procurare ale acestor mijloace, adică de relațiile economice-juridice pe care le are întreprinderea cu statul sau cu terțele persoane, fizice sau juridice.

Procesele economice în părțile în care acestea pot fi exprimate în etalon bănesc, trebuie de asemenea înregistrate cu ajutorul unor conturi separate.

În cele ce urmează se trece la elaborarea și fundamentarea schemei de clasificare a conturilor după criteriul conținutului economic și al funcției lor.

Din schema clasificării conturilor rezultă că acestea se împart în grupe și subgrupe de conturi care formează treptele diviziunii.

Prima treaptă a diviziunii din cadrul schemei de clasificare o formează următoarele grupe de conturi: grupa conturilor mijloacelor după componență, grupa conturilor proceselor economice, grupa conturilor de surse ale mijloacelor și proceselor economice și grupa conturilor de ordine și de evidență.

Grupa conturilor mijloacelor economice după componență cuprinde conturile cu ajutorul cărora se oglindesc mijloacele economice cu caracter material și bănesc aflate la dispoziția întreprinderii. Această grupă ocupă primul loc în cadrul schemei de clasificare, datorită faptului că mijloacele, sub aspectul componenței lor, constituie baza materială a întregii activități a întreprinderii.

Schema clasificării conturilor după criteriul conţinutului economic şi funcţiei contabile a conturilor

Obiectul clasificării	Grupele de conturi (treapta I a diviziunii)	Subgrupele de conturi (treapta a II-a a diviziunii)	Conturile aparţinînd fiecărei subgrupe (treapta a III-a a diviziunii)	Funcţia contabilă a conturilor
	1	2	3	
Sistemul conturilor cu ajutorul căruia se oglindeşte obiectul evidenţei contabile	I. Conturile mijloacelor, după componenţa lor	1. Conturile mijloacelor fixe	Mijloace fixe	A
		2. Conturile mijloacelor circulante	— Materii şi materiale	A
			— Materii şi materiale în expediţie	A
			— Piese de schimb pentru reparaţii	A
			— Obiecte de inventar, echipament şi materiale de protecţie	A
			— Animale tinere, animale la îngrăşat, materiale şi produse agricole	A
			— Materii şi materiale date spre prelucrare la terţi	A
			— Utilaj şi materiale pentru investiţii capitale	A
			— Utilaj, piese de schimb şi materiale pentru reparaţii capitale	A
			— Produse finite	A
			— Semifabricate din producţie proprie	A
			— Mărfuri în magazinele proprii cu amănuntul	A
			— Mărfuri cumpărate	A
			— Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate	A
			— Clienţi	A
			— Debitori	A
			— Casa	A
			— Mijloace băneşti pe drum	A
			— Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	
			— Cont de decontare la bancă privind alte activităţi	
			— Amortizări încasate	
			— Decontări privind produsele expediate, lucrările executate, serviciile prestate, acumulările şi amortizările	

Obiectul clasificării	Grupele de conturi (treapta I a diviziunii)	Subgrupele de conturi (treapta a II-a a diviziunii)	Conturile aparținînd fiecărei subgrupe (treapta a III-a a diviziunii)	Funcția contabilă a conturilor
	1	2	3	
			— Beneficii (încasări)	A
			— Impozite încasate	
			— Cont special la bancă pentru reparații capitale	A
			— Conturi curente la bancă din finanțări și încasări cu scop special	A
		3. Conturi rectificative ale mijloacelor economice	— Uzarea mijloacelor fixe	P
			— Uzarea obiectelor de inventar, echipamentului și materialelor de protecție	P
			— Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor	A
			— Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite	A
			— Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate și serviciilor prestate	A
			— Adaos comercial la mărfurile în magazinele proprii cu amănuntul	P
			— Reevaluarea materialelor conform dispoziției guvernului	bifuncțional
	II. Conturile proceselor economice	1. Conturi colectoare și de repartizare a cheltuielilor	— Cheltuieli de transport-aprovizionare	A
			— Salarii	A
			— Cheltuielile secțiilor de producție	
			— Cheltuielile generale ale întreprinderii	A
			— Cheltuieli în afara producției	A
		2. Conturi privind calculul prețului de cost	— Producția de bază	A
			— Producția auxiliară și anexă	A
			— Investiții capitale	A
			— Reparații capitale	A

Obiectul clasificării	Grupele de conturi (treapta I a diviziunii)	Subgrupele de conturi (treapta a II-a a diviziunii)	Conturile aparţinînd fiecărei subgrupe (treapta a III-a a diviziunii)	Funcţia contabilă a conturilor
	1	2	3	
		3. Conturi delimitative	— Cheltuieli anticipate	A
			— Venituri anticipate	P
			— Venituri de realizat	P
			— Rezerve pentru cheltuieli preliminate	P
			— Rezerve pentru produse vîndute şi lucrări executate cu garanţie	P
		4. Conturi de control al nivelului cheltuielilor	— Aprovizionarea cu materii şi materiale	bifuncţional
			— Rezultatul îndeplinirii planului preţului de cost al producţiei	bifuncţional
			— Realizări din activitatea de bază	bifuncţional
			— Realizări din alte activităţi	bifuncţional
		5. Conturi de rezultate finale.	— Beneficii şi pierderi	bifuncţional
		6. Conturi rectificative ale rezultatelor finale	— Vărsăminte din beneficii şi din economii la dotaţia de stat	A
			— Prelevări din beneficii şi din dotaţia de stat	A
	III. Conturile surselor mijloacelor şi proceselor economice	1. Conturile surselor proprii şi asimilate	— Fond statutar	P
			— Finanţări pentru creşterea mijloacelor circulante	P
			— Finanţarea investiţiilor capitale	P
			— Fond la dispoziţia întreprinderii pentru reparaţii capitale	P
			— Dotaţii de stat	P
		2. Conturile surselor speciale	— Fonduri speciale	P
			— Finanţări şi încasări cu scop special	P

Obiectul clasificării	Grupele de conturi (treapta I a diviziunii)	Subgrupele de conturi (treapta a II-a a diviziunii)	Conturile aparţinînd fiecărei subgrupe (treapta a III-a a diviziunii)	Funcţia contabilă a conturilor
	1	2	3	
		3. Conturile surselor atrase şi împrumutate	— Decontări cu bugetul statului	P
			— Furnizori	P
			— Muncitori şi funcţionari	P
			— Decontări privind asigurările sociale	P
			— Decontări privind amortizările	P
			— Creditori	P
			— Furnizori şi antreprenori pentru reparaţii capitale	P
			— Furnizori, antreprenori şi creditori pentru investiţii capitale	P
			— Împrumuturi pe termen scurt	P
			— Împrumuturi pentru reparaţii capitale	P
			— Decontări privind produsele expediate, lucrările executate, serviciile prestate, acumulările şi amortizările	P
			— Documente spre decontare	P
			— Împrumuturi neachitate în termen	P
			— Împrumuturi garantate de organul tutelar	P
	IV. Conturi de ordine şi de evidenţă	1. Conturi de ordine şi de evidenţă privind mijloacele fixe	— Mijloace fixe luate cu chirie	
		2. Conturi de ordine şi de evidenţă privind mijloacele circulante	— Materii, materiale şi alte valori primite spre prelucrare sau reparare	
			— Materii, materiale şi mărfuri primite spre păstrare sau în custodie	
			— Plăţi în numerar pentru mărfuri cumpărate din fondul pieţei	
			— Garanţii depuse pe librete de economii C.E.C.	
			— Debitori pentru amenzi şi penalizări pretinse.	

În continuare, pe aceeași treaptă, urmează grupa *conturilor proceselor economice* care, deși prin esența lor reprezintă tot mijloace economice, totuși, datorită faptului că ele se găsesc într-o situație deosebită, și anume într-un stadiu în care ele sînt supuse unor anumite transformări, este necesar ca reflectarea acestora să se facă în conturi distincte de acelea ale mijloacelor propriu-zise. Conturile proceselor economice reflectă deci faze ale circuitului pe care-l parcurg mijloacele economice ale întreprinderii.

Procesele economice care se desfășoară în cadrul întreprinderilor de producție sînt de regulă următoarele : procesul aprovizionării, procesul producției și procesul desfacerii. După cum se știe, ele marchează faze succesive ale circuitului pe care-l parcurg mijloacele economice în cursul îndeplinirii planului. Procesele economice au, în primul rînd, un conținut material reprezentat de mijloacele supuse transformărilor succesive în cursul desfășurării acestor procese.

Tot în treapta I a diviziunii sînt încadrate și *conturile surselor*, surse atît ale mijloacelor, cît și ale proceselor economice.

Necesitatea creării acestei grupe de conturi constă în aceea că evidența contabilă face distincție între *aspectul concret*, material, al mijloacelor economice sub care se pot prezenta ele și sursele din care provin mijloacele economice, surse pentru desemnarea cărora evidența contabilă mai folosește și termenul de *fonduri*.

La trecerea grupei conturilor de surse după grupa conturilor de mijloace și aceea a conturilor de procese economice s-a avut în vedere că aceste conturi reflectă modul de procurare atît a mijloacelor după componență oglindită în prima grupă, cît și a mijloacelor aflate în curs de transformare în cadrul proceselor economice, oglindite în cea de-a doua grupă.

Acest mod de rezolvare a problemei ușurează în mai mare măsură asimilarea conținutului economic și a funcției conturilor, în sensul că cele din primele două grupe au un conținut omogen, reprezentat de mijloacele economice, sub forma existenței și a funcției contabile similare (conturi de activ), în timp ce conturile de surse au un conținut diferit (surse ale mijloacelor), iar funcția acestor conturi este opusă celor din primele grupe, ele fiind conturi de pasiv.

În sfîrșit, pe treapta I a diviziunii mai apar și *conturile de ordine și de evidență*. Aceste conturi oglindesc unele mijloace economice care se deosebesc de masa mijloacelor economice din care fac parte, prin aceea că sînt puse la dispoziția unei

unități economice pe timp limitat și în anumite condiții, fără să aparțină întreprinderii. Ele sînt mijloace economice aflate în posesie, care trebuie restituite la un anumit termen (de exemplu : mijloace fixe luate cu chirie, materiale primite în custodie sau spre prelucrare etc.).

Conturile de ordine și de evidență sînt deci folosite în evidența contabilă pentru separarea mijloacelor economice deținute temporar de întreprindere de cele aflate în folosința permanentă a acesteia. Dacă nu s-ar face această separare și dacă aceste mijloace ar fi reflectate în conturile de mijloace provenite din fonduri proprii, s-ar produce o dublă înregistrare în aceste conturi, și anume o dată la întreprinderea care le-a predat, întrucît ea nu le scoate din conturile de mijloace economice și a doua oară la întreprinderea care le-a primit. Această dublă înregistrare ar crea posibilitatea denaturării datelor centralizate pe verigi superioare, prin raportarea dublă (de către ambele întreprinderi) a valorii mijloacelor economice predate. respectiv primite, în folosință temporară.

Conturile de ordine și de evidență sînt folosite în munca practică nu numai pentru separarea mijloacelor economice deținute temporar de cele aflate în folosința permanentă a întreprinderii, ci și pentru reflectarea altor situații specifice în care se pot găsi anumite mijloace circulante. Astfel, cu ajutorul acestor conturi se mai urmăresc plățile în numerar pentru mărfurile cumpărate din fondul pieței ; imprimatele de valoare cu decontare ulterioară (biletele C.C.S. pentru odihnă și tratament ; garanțiile depuse pe librete de economii C.E.C. etc.). Considerentele de mai sus, precum și unele particularități privind funcția contabilă a conturilor de ordine și de evidență, și anume faptul că ele nu funcționează după principiul dublei înregistrări, ci după principiul înregistrărilor în partidă simplă (debitarea și creditarea dublă a acestor conturi fără corespondența cu alte conturi), justifică trecerea acestora într-o grupă separată pe treapta I a schemei de clasificare.

În cele de urmează se analizează fiecare grupă din treapta I, arătîndu-se împărțirea pe subgrupe și apoi pe conturi, așa cum se prezintă ele pe treapta a II-a și a III-a din schema de clasificare.

Astfel, **grupa conturilor mijloacelor economice după componență** se divide în cadrul treptei a II-a în următoarele subgrupe :

— subgrupa conturilor mijloacelor fixe
— subgrupa conturilor mijloacelor circulante
— subgrupa conturilor rectificative ale mijloacelor economice.

Împărţirea conturilor mijloacelor economice după componenţă în conturi privind mijloacele fixe şi conturi privind mijloacele circulante a fost făcută ţinînd seamă de modul cum se consumă aceste două categorii de mijloace şi de rolul diferit pe care ele îl au în procesul de producţie.

În ce priveşte subgrupa *conturilor mijloacelor fixe*, aceasta cuprinde un singur cont, şi anume contul „Mijloace fixe". Aceasta ca urmare a faptului că toate mijloacele fixe, indiferent de destinaţia lor, au o structură materială unitară, ceea ce face ca grupa conturilor privind mijloacele fixe să apară ca o grupă unică, fără nici o altă diferenţiere.

Alta este situaţia cu subgrupa *conturilor mijloacelor circulante*. Acestea fiind diferite din punct de vedere structural, conturile cuprinse în aceste subgrupe sînt diferite, în funcţie de natura mijloacelor circulante pe care le reflectă.

Astfel, conturile : „Materii şi materiale", „Piese de schimb pentru reparaţii", „Obiecte de inventar, echipament şi materiale de protecţie", „Produse finite" etc. reflectă mijloace circulante materiale; conturile „Clienţi", „Debitori" etc. sînt destinate pentru reflectarea mijloacelor circulante în decontare; în sfîrşit, conturile „Casa", „Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază", „Cont special la Banca de Stat pentru reparaţii capitale" etc., servesc pentru reflectarea mijloacelor circulante băneşti ale întreprinderii.

Sub aspectul funcţiei contabile, conturile mijloacelor fixe şi cele ale mijloacelor circulante sînt conturi de activ. Ele funcţionează după regulile conturilor de activ, adică încep prin debitare cu valoarea mijloacelor fixe, respectiv a mijloacelor circulante existente (soldul iniţial). În cursul activităţii întreprinderii, aceste conturi se mai debitează cu sporirile (intrările, creşterile, majorările) de mijloace fixe şi circulante. Se creditează cu micşorările (ieşirile, scăderile, reducerile) de mijloace economice. Aceste conturi au întotdeauna sold debitor.

Cea de-a treia subgrupă, şi anume a *conturilor rectificative ale mijloacelor economice*, este strîns legată de anumite conturi de mijloace (fixe sau circulante), avînd rolul să rectifice, prin scădere sau prin suplimentare, valoarea de înregistrare a mijloacelor respective, în scopul stabilirii valorii efective a acestor mijloace.

Aflîndu-se în strînsă legătură cu conturile mijloacelor economice, soldul conturilor rectificative poate fi contopit cu acela al conturilor mijloacelor rectificate, aşa cum de altfel se şi procedează cu unele conturi rectificative în cadrul bilanţului.

În această subgrupă se cuprind conturile: „Uzarea mijloacelor fixe", „Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor", „Reevaluarea materialelor conform dispoziției guvernului" etc. Din punctul de vedere al funcției contabile, conturile rectificative pot să fie conturi de activ (de exemplu, conturile de diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor), fie conturi de pasiv (contul „Uzarea mijloacelor fixe"), fie conturi bifuncționale (contul „Reevaluarea materialelor conform dispoziției guvernului").

Încadrarea conturilor rectificative în schema de clasificare s-a făcut ținîndu-se seama nu de funcția contabilă, ci de conținutul economic al acestor conturi care este același cu al conturilor de mijloace economice pe care le rectifică.

Grupa conturilor proceselor economice se împarte în cadrul treptei a II-a din schema de clasificare în următoarele subgrupe:

— subgrupa conturilor colectoare și de repartizare a cheltuielilor;
— subgrupa conturilor privind calculul prețului de cost;
— subgrupa conturilor de delimitare;
— subgrupa conturilor de control al nivelului cheltuielilor;
— subgrupa conturilor de rezultate finale;
— subgrupa conturilor de rectificare a rezultatelor finale.

Împărțirea conturilor proceselor economice în subgrupele de mai sus s-a făcut ținînd seama de succesiunea normală a operațiilor economice ocazionate de activitatea întreprinderii, precum și de cerințele muncii practice de evidență, a cărei sarcină este de a *colecta* cheltuielile pe feluri ale acestora și apoi de a le *repartiza*, după anumite criterii, pe locurile care le-au ocazionat, în vederea *calculării* prețului de cost.

Pentru stabilirea justă a volumului de cheltuieli aferent perioadei curente de gestiune, evidența contabilă folosește *conturile delimitative* cu ajutorul cărora se separă cheltuielile care s-au făcut într-o perioadă de gestiune și care trebuie să fie suportate de mai multe perioade de gestiune viitoare (cheltuieli anticipate) sau se separă cheltuielile care se vor face în anumite perioade de gestiune viitoare, dar care trebuie să fie suportate de toate perioadele (rezerve pentru cheltuieli preliminate care se constituie în cazul întreprinderilor la care dinamica producției este simțitor variabilă de la un trimestru la altul).

De asemenea, evidența contabilă folosește conturile de *control al nivelului cheltuielilor*, cu ajutorul cărora se stabilește nivelul cheltuielilor efective de aprovizionare, de producție

și de desfacere, în scopul comparării acestor cheltuieli cu cele planificate sau cu prețul de vînzare.

În faza finală a activității întreprinderii, evidența contabilă trebuie să stabilească *rezultatele finale* ale acestei activități, folosind în acest scop conturile de rezultate finale.

În sfîrșit, mai este necesară crearea unei subgrupe a conturilor rectificative a rezultatelor finale, cu ajutorul cărora se înregistrează în tot cursul anului vărsămintele efectuate la buget în contul beneficiului, precum și prelevările din beneficiu pentru anumite scopuri. Atît vărsămintele, cît și prelevările din beneficii au ca efect final micșorarea beneficiului întreprinderii, adică rectificarea prin scădere a acestuia.

Această reducere a beneficiului nu se reflectă în cursul anului în contul „Beneficii și pierderi" pe măsura efectuării vărsămintelor și a prelevărilor. Diminuarea sumei totale a beneficiilor din contul „Beneficii și pierderi" se face numai la începutul anului următor cînd se stabilește suma efectivă a beneficiului ce trebuie să fie vărsat și prelevat.

Pentru aceste motive, vărsămintele și prelevările se înregistrează în cursul anului cu ajutorul conturilor rectificative ale rezultatelor financiare finale.

În ce privește funcția contabilă a conturilor cuprinse în subgrupele de mai sus, aceasta se prezintă astfel:

Conturile colectoare și de repartizare a cheltuielilor, și anume conturile: „Cheltuieli de transport-aprovizionare", „Salarii", „Cheltuielile secțiilor de producție", „Cheltuielile generale ale întreprinderii", „Cheltuieli în afara producției" etc. sînt conturi de activ. Ele se debitează cu cheltuielile efective colectate pe feluri de cheltuieli (salariile) sau pe categorii de cheltuieli (cheltuielile secțiilor de producție, cheltuielile generale ale întreprinderii etc.). Se creditează la sfîrșitul lunii cu cheltuielile repartizate pe locurile care le-au ocazionat (producția de bază, producția auxiliară și anexă, realizări din activitatea de bază etc.).

La sfîrșitul lunii, după operația de repartizare a cheltuielilor, conturile colectoare și de repartizare, cu excepția contului „Cheltuieli în afara producției", nu mai prezintă sold.

Conturile privind calculul prețului de cost (de exemplu, conturile „Producția de bază", „Producția auxiliară și anexă". „Reparații capitale", „Investiții capitale" etc.) sînt conturi de activ. Ele se debitează cu toate cheltuielile efective ocazionate de activitatea de producție a întreprinderii. Se creditează la sfîrșitul lunii, după efectuarea operației de calcul al prețului de cost, cu suma cheltuielilor care reprezintă prețul de cost

efectiv al produselor finite, lucrărilor executate sau al serviciilor prestate.

Soldul conturilor privind calculul prețului de cost reprezintă valoarea producției neterminate.

Conturile delimitative (de exemplu conturile „Cheltuieli anticipate", „Venituri anticipate", „Rezerve pentru cheltuieli preliminate" etc.) sînt, după conținutul lor, fie conturi de activ (contul „Cheltuieli anticipate"), fie conturi de pasiv (contul „Venituri anticipate" etc.), funcționînd după regulile conturilor de activ, respectiv ale conturilor de pasiv.

Conturile de control al nivelului cheltuielilor (de exemplu, conturile: „Aprovizionarea cu materii și materiale", „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției", „Realizări din activitatea de bază" etc.) prezintă, sub aspectul funcției lor contabile, particularitatea că se debitează și se creditează cu prețuri diferite și în funcție de mărimea acestor prețuri, soldul conturilor respective putînd fi debitor sau creditor, fapt pentru care ele sînt conturi bifuncționale.

Soldul debitor al conturilor „Aprovizionarea cu materii și materiale" și „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" reprezintă o diferență nefavorabilă, iar soldul lor creditor arată o diferență favorabilă.

În ce privește soldul creditor al conturilor de realizări, acesta reprezintă un rezultat favorabil (beneficiu), în timp ce soldul debitor al acestor conturi arată un rezultat nefavorabil (pierdere).

Conturile de rezultate finale (de exemplu, contul „Beneficii și pierderi") sînt conturi bifuncționale. În creditul contului „Beneficii și pierderi" se înregistrează beneficiile obținute din activitatea întreprinderii, iar în debitul acestui cont se înregistrează pierderile.

Conturile rectificative ale rezultatelor finale, și anume conturile „Vărsăminte din beneficii și din economii la dotația de stat" și „Prelevări din beneficii și din dotația de stat" sînt conturi de activ.

Primul cont se debitează în cursul anului cu sumele vărsate la bugetul statului și direcția generală, iar cel de-al doilea, cu sumele prelevate din beneficii pentru constituirea fondului întreprinderii, sau pentru constituirea altor fonduri speciale.

Aceste conturi se creditează pentru închidere, la începutul anului următor, determinînd, primul în mod indirect, iar cel de-al doilea în mod direct, diminuarea sumei totale a beneficiului întreprinderii cu suma vărsămintelor și a prelevărilor efectuate în cursul anului.

Grupa conturilor surselor mijloacelor şi proceselor economice se împarte în cadrul treptei a II-a a schemei de clasificare astfel:

— subgrupa conturilor surselor proprii şi asimilate;
— subgrupa conturilor surselor speciale;
— subgrupa conturilor atrase şi împrumutate.

Împărţirea acestei grupe în cele trei subgrupe a fost determinată de necesitatea oglindirii distincte de către evidenţa contabilă a diferitelor moduri de procurare a mijloacelor întreprinderii. Astfel, mijloacele fixe şi o parte din cele circulante sînt procurate de întreprindere cu ocazia dotării de către stat a acesteia sau ulterior, din finanţările făcute în acest scop. Pentru reflectarea acestui mod de formare a mijloacelor, evidenţa contabilă foloseşte conturile surselor proprii şi asimilate.

Alte mijloace circulante ale întreprinderii, şi anume cele cu destinaţie specială sînt constituite din surse distincte, denumite surse speciale. Spre a le separa de celelalte surse, evidenţa contabilă foloseşte conturile surselor speciale.

În sfîrşit, o serie de mijloace circulante ale întreprinderii pot fi procurate din surse atrase şi împrumutate (furnizori, creditori, împrumuturi de la bancă etc.). În evidenţa contabilă, aceste surse se oglindesc cu ajutorul conturilor de surse atrase şi împrumutate.

În ceea ce priveşte funcţia contabilă a conturilor de surse, acestea sînt toate conturi de pasiv şi funcţionează după regulile de creditare şi debitare ale acestor conturi.

Ultima grupă a conturilor din treapta I a schemei de clasificare este reprezentată de **conturile de ordine şi de evidenţă.** Această grupă se împarte în treapta a II-a a clasificării în două subgrupe, şi anume:

— subgrupa conturilor de ordine şi de evidenţă privind mijloacele fixe;
— subgrupa conturilor de ordine şi de evidenţă privind mijloacele circulante.

Divizarea grupei conturilor de ordine şi de evidenţă în cele două subgrupe este impusă de necesitatea reflectării distincte în evidenţa contabilă atît a mijloacelor fixe, cît şi a mijloacelor circulante primite în folosinţă temporară (cu chirie, în custodie, spre prelucrare) etc.

După cum s-a mai arătat, înregistrarea distinctă a mijloacelor economice deţinute temporar de întreprindere, se face în scopul separării acestor mijloace de cele proprii ale întreprinderii, ele urmînd a fi înapoiate celor care le deţin în folosinţă permanentă.

Sub aspectul funcției contabile, conturile de ordine și de evidență prezintă o trăsătură caracteristică față de celelalte conturi încadrate în grupele I—III, și anume ele funcționează după principiul înregistrării în partidă simplă, debitîndu-se și creditîndu-se direct fără nici o corespondență cu alte conturi.

De exemplu: *Operația nr. 1*: Întreprinderea ,,Tudor Vladimirescu'' ia cu chirie de la întreprinderea ,,Steagul roșu'' un mijloc fix de 45 000 lei.

Această operație se trece direct în debitul contului de ordine și de evidență ,,Mijloace fixe luate cu chirie'' fără întocmirea unei formule contabile cu indicarea contului corespondent creditor.

Operația nr. 2: La termenul fixat întreprinderea ,,Tudor Vladimirescu'' restituie întreprinderii ,,Steagul roșu'' mijlocul fix de 45 000 lei. Această operație se înregistrează direct în creditul contului de ordine și de evidență ,,Mijloace fixe luate cu chirie'' fără întocmirea unei formule contabile cu indicarea contului corespondent debitor.

Operația de primire, respectiv de restituire, a mijlocului fix luat cu chirie se reflectă în contul de ordine și de evidență ,,Mijloace fixe luate cu chirie'', astfel:

D **Mijloace fixe luate cu chirie** C

Primit cu chirie un mijloc fix lei ... 45 000	Restituit mijlocul fix luat cu chirie lei ... 45 000

Conturile de ordine și de evidență mai prezintă particularitatea că nu apar în bilanț, adică soldurile lor nu sînt incluse în totalul bilanțului, ci sînt trecute separat după acest total, fapt pentru care aceste conturi sînt denumite și *conturi în afara bilanțului*.

* * *

Planul de conturi. O etapă deosebit de importantă în munca de organizare după principii noi a evidenței contabile în țara noastră a constituit-o *normarea evidenței*. O dată cu introducerea primului plan de stat, normarea evidenței contabile a devenit o necesitate, întrucît evidența trebuie astfel organizată încît să devină un instrument activ la îndemîna întreprinderilor și organizațiilor economice socialiste.

Esența normării evidenței contabile constă în stabilirea unor norme și măsuri unitare, privind denumirea și gruparea

conturilor, după conținutul lor economic, în planuri de conturi elaborate pe baza acelorași principii, pe ramuri ale economiei naționale, precum și în determinarea corespondenței conturilor, prin instrucțiuni de aplicare a planurilor de conturi.

Prin normarea evidenței contabile, s-a realizat :

Unificarea terminologiei conturilor, adică o nomenclatură unitară a acestora. Prin unificarea terminologiei conturilor, întreprinderile sînt obligate să folosească pentru înregistrarea operațiilor economice cu același conținut, conturi cu aceeași denumire.

Sistematizarea rațională a conturilor prin gruparea lor în planul de conturi, ținînd seama de conținutul economic al acestor conturi și de funcția pe care fiecare cont o îndeplinește în cadrul sistemului de conturi.

Înregistrarea corectă a mijloacelor economice, surselor și proceselor economice, asigurîndu-se printre altele controlul integrității proprietății socialiste și o justă calculație a prețului de cost.

Ușurarea muncii practice de evidență contabilă făcînd posibilă folosirea operativă a datelor evidenței contabile în munca de conducere și de administrare a întreprinderilor.

Normarea evidenței contabile are ca premise :

— Întocmirea de planuri pe ramură de activitate, care să cuprindă toate conturile folosite de întreprinderile respective și cu ajutorul cărora să se poată reflecta, urmări și controla atît procesele economice, cît și existența și mișcarea mijloacelor și surselor acestor mijloace ;

— întocmirea de instrucțiuni privind aplicarea corectă și uniformă a planurilor de conturi ;

— tipizarea documentelor, care trebuie să stea la baza oricărei înregistrări contabile ;

— alcătuirea de scheme unitare pentru bilanț și pentru dările de seamă.

Planul de conturi este un tablou al conturilor în care fiecare cont este identificat printr-o denumire și printr-un simbol cifric, și încadrat într-o anumită grupă, în funcție de conținutul economic al fiecărui cont.

Ca *criteriu de grupare* a conturilor în cadrul planurilor de conturi s-a adoptat conținutul economic al conturilor. În felul acesta, se înlesnesc analiza și controlul proceselor, mijloacelor și surselor acestor mijloace, care acționează pentru realizarea procesului reproducției socialiste lărgite.

Orice plan de conturi trebuie să cuprindă conturile cu ajutorul cărora să se poată ține evidența mijloacelor economice, proceselor economice, fondurilor, realizărilor și rezultatelor.

S-a arătat că pentru identificarea conturilor, acestea sînt trecute în planurile de conturi, nu numai cu denumirea lor, ci şi cu anumite simboluri cifrice.

Dintre metodele de simbolizare a conturilor se menţionează :

a) *Metoda ordinală* de simbolizare, care constă în aceea că simbolizarea conturilor începe cu numărul 1 şi continuă fără întrerupere pînă la numărul ce se dă ultimului cont.

Principala deficienţă a acestei metode constă în faptul că ea nu permite intercalarea de noi conturi între conturile existente la un moment dat, ci ele trebuie înscrise după ultimul cont cu simbolul ce urmează. În aceste condiţii, conturile nu mai sînt aşezate în ordinea iniţială stabilită, după conţinutul şi funcţia lor, ci în ordinea curentă a numerelor ce s-au dat conturilor.

b) *Metoda zecimală* de simbolizare, potrivit căreia conturile se împart în zece clase de conturi, fiecare clasă fiind împărţită apoi în zece grupe de conturi, fiecare grupă în zece conturi sintetice etc.

Inconvenientul acestei metode constă în faptul că numărul zece este prea mic pentru a cuprinde în cele zece unităţi ale sale toate categoriile mari de conturi. Din această cauză vor fi cuprinse în aceeaşi clasă conturi cu totul deosebite, atît ca structură, cît şi ca funcţie. De aici rezultă o completă lipsă de armonie şi omogenitate în conţinutul şi funcţia conturilor cuprinse în anumite clase sau grupe de conturi.

c) *Metoda mixtă* de simbolizare se caracterizează prin împărţirea conturilor pe grupe, în funcţie de criteriile arătate mai înainte. Fiecărui cont i se atribuie cîte un simbol în ordinea succesivă a numerelor, rezervîndu-se, însă, anumite simboluri pentru eventuale conturi noi care s-ar introduce ulterior în planul de conturi. Această metodă de simbolizare prezintă, faţă de celelalte două, avantajul că este mai cuprinzătoare şi mai elastică, întrucît face posibilă intercalarea de noi conturi fără a schimba ordinea iniţială stabilită pentru celelalte conturi. De aceea ea este folosită pentru simbolizarea conturilor în planul nostru de conturi.

Grupele de conturi nu au funcţie contabilă, adică nu sînt folosite pentru înregistrarea operaţiilor curente.

Înregistrarea operaţiilor economice se face cu ajutorul conturilor din cadrul fiecărei grupe, care pot fi conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre sau conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

După cum se știe, unele conturi sintetice se pot dezvolta în evidența contabilă pe conturi analitice. Aceste conturi analitice nu figurează însă în planul de conturi.

În munca practică de evidență se folosesc, pentru întocmirea formulelor contabile, simbolurile conturilor prevăzute în planul de conturi, în locul denumirii acestora. De exemplu, pentru înregistrarea operației de intrare în întreprindere a unui mijloc fix în valoare de inventar de 65 000, se face următoarea formulă contabilă, pe baza simbolurilor conturilor corespondente respective :

001 = 300 65 000

Această formulă contabilă este echivalentă, sub aspectul conținutului ei, cu următoarea formulă întocmită cu denumirea completă a conturilor :

Mijloace fixe = *Fond statutar* 65 000

§ 3. Conținutul economic și funcția contabilă a conturilor

Între procedeele metodei evidenței contabile, sistemul conturilor ocupă locul cel mai reprezentativ, deoarece el este destinat a fi folosit pentru înfăptuirea principalului obiectiv al evidenței contabile, și anume *reflectarea existenței mijloacelor economice, precum și mișcarea și transformarea acestora în toate fazele circuitului economic.*

Celelalte sarcini ale evidenței contabile dintre care : urmărirea păstrării integrității proprietății socialiste, urmărirea îndeplinirii planului, reflectarea rezultatelor reproducției mijloacelor economice etc., se realizează concomitent cu obiectivul principal enunțat mai sus.

Urmărind mișcarea și transformarea mijloacelor economice, evidența contabilă reflectă implicit, cu ajutorul conturilor, și procesele economice, precum și rezultatele financiare ale acestora.

În ceea ce privește sursele (fondurile), acestea fiind legate organic de mijloacele economice concrete, ele se înregistrează tot cu ajutorul conturilor, pe măsura apariției lor.

Mijloacele economice, procesele economice, rezultatele financiare ale activității întreprinderii, sursele de constituire a mijloacelor concrete etc., deci elementele ce se înregistrează în conturi, formează *conținutul economic* al acestora, iar modul cum acest conținut este concretizat (reflectat) în conturi, prin debitarea sau creditarea acestora, intră în domeniul *funcției contabile* a conturilor.

Aşadar, elementul esenţial pe baza căruia conturile se diferenţiază între ele îl constituie conţinutul economic, adică ceea ce se înregistrează în conturi. Funcţia contabilă derivă din conţinutul economic şi este subordonată acestuia. Trebuie cunoscut, în primul rînd, ceea ce se înregistrează în conturi şi în al doilea rînd, în funcţie de ceea ce se înregistrează, se pune şi problema modului cum se înregistrează.

Aceasta nu înseamnă că este suficient a cunoaşte conţinutul economic al unui cont pentru a putea folosi cu uşurinţă contul respectiv în munca de evidenţă contabilă. Pentru efectuarea corectă a înregistrărilor contabile trebuie însuşite o serie de norme şi de principii privitoare la funcţia conturilor.

Este de asemenea necesar să se cunoască regulile potrivit cărora se face *analiza contabilă a operaţiilor economice*, consemnate în documentele pe care se sprijină orice înregistrare în conturi. În legătură cu analiza contabilă se reaminteşte importanţa acesteia pentru determinarea modificărilor produse de operaţia economică analizată în volumul mijloacelor economice ale întreprinderii.

În continuare, se analizează conţinutul economic şi funcţia contabilă a principalelor conturi, folosite de întreprinderile industriale pentru urmărirea activităţii lor. Multe din aceste conturi sînt folosite şi în evidenţa contabilă a întreprinderilor aparţinînd altor ramuri de activitate economică.

Pentru prezentarea conţinutului economic şi funcţiei contabile a conturilor s-a luat exemplul unei întreprinderi nou înfiinţate.

După ce întreprinderea a fost înfiinţată şi dotată cu mijloace economice ea îşi începe activitatea în vederea înfăptuirii obiectului ei şi a tuturor sarcinilor prevăzute în *planul ei tehnic, industrial şi financiar*.

Acest plan este împărţit în trei secţiuni importante şi anume: *planul de aprovizionare tehnică-materială*, *planul de producţie şi planul financiar*.

Pentru îndeplinirea sarcinilor cuprinse în aceste secţiun ale planului, întreprinderea trebuie să efectueze o serie de operaţii economice care, după conţinutul lor, privesc fie procesul de aprovizionare a întreprinderii cu rezerve de producţie, fie procesul de producţie (de fabricaţie) a bunurilor materiale, fie procesul de desfacere a produselor fabricate.

Toate operaţiile economice privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea se înregistrează, pe măsura efectuării lor, cu ajutorul conturilor, stabilindu-se între acestea o anumită co-

respondență, în funcție de natura operației înregistrate și de modificările pe care ea le produce asupra mijloacelor economice.

În cele ce urmează se prezintă conținutul economic și funcția contabilă a celor mai reprezentative conturi folosite pentru înregistrarea operațiilor privind : dotarea întreprinderii cu mijloace economice, aprovizionarea cu materii și materiale, trecerea acestora în procesul de producție, pentru ca împreună cu consumul de mijloace fixe și de forță de muncă să contribuie la fabricarea produselor finite, expedierea produselor finite către clienți, încasarea contravalorii produselor finite etc.

a) *Dotarea întreprinderii cu mijloace economice*

Cu ocazia dotării, întreprinderea primește, pe de o parte, fonduri fixe pe care le folosește ca mijloace de muncă în starea lor naturală, iar pe de altă parte, mijloace circulante în formă bănească. O parte din mijloacele bănești sînt transformate în rezerve de producție pe calea aprovizionării cu materii și materiale, iar o altă parte este plătită sub formă de salarii cuvenite muncitorilor și funcționarilor, sau este folosită pentru acoperirea altor cheltuieli în legătură cu activitatea întreprinderii.

Dotarea întreprinderii cu mijloacele necesare începerii și desfășurării neîntrerupte a activității sale reprezintă primul act economic înregistrat în evidența contabilă a întreprinderii nou înființate.

Înregistrarea mijloacelor economice (fixe și circulante) primite din partea statului cu ocazia dotării se face cu ajutorul conturilor corespunzătoare, în care se reflectă, pe de o parte, mărimea valorică a mijloacelor concrete intrate în întreprindere, iar pe de altă parte, sursa din care au fost procurate mijloacele respective.

Astfel, mijloacele fixe sub aspectul componenței lor se înregistrează la contul „Mijloace fixe", iar suma de bani pusă la dispoziția întreprinderii în contul său de decontare se înregistrează la contul „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Sursa celor două categorii de mijloace primite de întreprindere la dotare o constituie fondul central al statului din care s-a desprins partea pusă la dispoziția întreprinderii în mărimea prevăzută în statutul acesteia, adică în actul legal prin care s-a hotărît constituirea întreprinderii și s-a determinat scopul, structura și modul de funcționare ale acesteia.

Pentru întreprinderea socialistă, fondul central al statului reprezintă sursa unică de constituire a mijloacelor fixe în tota-

litatea lor și sursa de formare a unei părți importante din mijloacele circulante. Fondul unic central al statului reprezintă pentru întreprinderea socialistă o sursă proprie, datorită faptului că mijloacele ce au fost alocate din acest fond rămîn în folosința permanentă a întreprinderii, aceasta fiind obligată să le folosească în conformitate cu destinația lor și cu respectarea cerințelor gospodăririi socialiste.

Reflectarea în evidența contabilă a sursei proprii din care întreprinderea a fost înzestrată la înființarea ei cu mijloace economice și din care ea își mai poate procura ulterior asemenea mijloace, se face cu ajutorul contului „Fond statutar".

Din cele de mai sus se desprinde concluzia asupra dublului aspect al mijloacelor economice (componență și sursă), care trebuie ținută în seamă ori de cîte ori se înregistrează în evidența contabilă intrări și ieșiri de mijloace economice din întreprindere.

Pentru cunoașterea modului cum se reflectă în evidența contabilă mijloacele economice intrate în întreprindere cu ocazia dotării, sub aspectul componenței și al sursei, se prezintă în cele ce urmează conținutul economic și funcția contabilă a conturilor „Mijloace fixe", „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" și „Fond statutar".

Contul „**Mijloace fixe**" este destinat pentru înregistrarea valorii mijloacelor fixe intrate în întreprindere prin dotare, prin transfer de la alte întreprinderi sau prin investiții (achiziții, construcții în regie sau în antrepriză). La același cont se înregistrează ieșirea din întreprindere a mijloacelor fixe pe calea transferului către alte întreprinderi sau prin lichidare (casare), atunci cînd mijloacele fixe au atins limita maximă de folosință.

Rezultă din cele de mai sus că, din punctul de vedere al conținutului economic, contul „Mijloace fixe" este un *cont de mijloace economice după componență.*

Înregistrarea în contul menționat a mișcării mijloacelor fixe (intrări și ieșiri) se face la *valoarea de inventar* a acestora, care însumează toate cheltuielile efectuate cu achiziționarea sau construirea mijloacelor fixe. Cu această valoare de inventar mijloacele fixe rămîn înregistrate în debitul contului respectiv tot timpul cît ele funcționează în întreprindere deși faptic această valoare se micșorează treptat datorită uzării mijloacelor fixe sau se reînnoiește în urma efectuării lucrărilor de reparații capitale.

Uzura mijloacelor fixe se înregistrează la un cont distinct, fără să se micșoreze valoarea de inventar a acestor mijloace.

Efectul de reînnoire pe care îl au reparaţiile capitale asupra mijloacelor fixe se reflectă în evidenţa contabilă nu pe calea majorării valorii de inventar, ci prin reducerea uzurii mijloacelor fixe şi creşterea sursei de procurare a acestora, adică a fondului statutar.

Înregistrarea ieşirii din întreprindere a mijloacelor fixe se face, de asemenea, la valoarea lor de inventar.

Conţinutul economic al contului ,,Mijloace fixe'' imprimă acestuia caracterul de cont de activ, cu următoarea funcţie contabilă:

Se debitează cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe intrate în întreprindere prin dotare, prin transfer cu titlul gratuit sau prin investiţii, prin creditul contului ,,Fond statutar'' care reflectă sursa proprie din care provin mijloacele fixe.

În cazul cînd mijloacele fixe intrate în întreprindere au mai fost folosite anterior, în afară de valoarea de inventar se mai înregistrează şi uzura în expresie valorică pe care ele o au în momentul primirii.

Dacă mijloacele fixe sînt procurate pe calea investiţiilor (achiziţiilor sau construcţiilor), atunci în evidenţa contabilă se reflectă atît procesul de investiţii înregistrat în conturi special destinate acestui scop, cît şi creşterea valorii mijloacelor fixe şi a sursei lor.

Contul ,,Mijloace fixe'' *se creditează* cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe ieşite din întreprindere în urma transferării, prin debitul contului ,,Fond statutar''. Se creditează, de asemenea, cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe complet uzate şi trecute în lichidare, prin debitul contului ,,Uzarea mijloacelor fixe'', care în prealabil a fost creditat cu suma uzării pe măsura stabilirii ei.

Soldul contului ,,Mijloace fixe'' poate fi numai debitor şi indică mărimea valorii de inventar a mijloacelor fixe existente în întreprindere la data stabilirii soldului.

Contul ,,**Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază**'' este folosit de evidenţa contabilă, pentru urmărirea mişcării mijloacelor băneşti ale întreprinderii aflate în contul său de decontare deschis la Banca de Stat.

Deschiderea contului de decontare la bancă se face o dată cu înfiinţarea întreprinderii şi după ce au fost îndeplinite anumite formalităţi privind deschiderea contului de decontare.

În contul amintit se înregistrează numai disponibilităţile băneşti păstrate la bancă şi destinate acoperirii cheltuielilor activităţii de bază a întreprinderii.

Celelalte mijloace băneşti aflate la dispoziţia întreprinderii pentru alte destinaţii ca, de exemplu, disponibilul fondului întreprinderii etc. se păstrează tot la bancă, însă în conturi separate, iar urmărirea mişcării lor în evidenţa contabilă se face de asemenea cu ajutorul unor conturi distincte.

Sumele păstrate în casieria întreprinderii pentru acoperirea cheltuielilor mărunte, în limita plafonului de casă, precum şi sumele ridicate din contul de decontare şi aduse la casierie se înregistrează cu ajutorul contului „Casa".

Din punctul de vedere al conţinutului economic, contul „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" este un *cont de mijloace economice după componenţă*, şi anume de mijloace circulante băneşti.

Aceasta face ca el să fie cont de activ cu următoarea funcţie contabilă :

Se debitează cu toate sumele *încasate* de bancă în contul întreprinderii, prin creditul conturilor care reflectă sursa încasărilor. Astfel, se debitează cu sumele primite drept dotaţie de la stat sau ulterior pentru completarea mijloacelor circulante, în ambele situaţii prin creditul contului „Fond statutar". Se mai debitează cu sumele încasate prin bancă cu sumele primite sub formă de împrumut pe termen scurt de la Banca de Stat, prin creditul contului „Împrumuturi pe termen scurt" etc.

Se creditează cu toate sumele achitate de întreprindere prin intermediul băncii, din contul său de decontare, prin debitul conturilor care arată destinaţia cheltuielii, şi anume : prin debitul contului „Furnizori", pentru sumele achitate furnizorilor de la care întreprinderea s-a aprovizionat cu materii şi materiale ; prin debitul contului „Împrumuturi pe termen scurt", cu sumele achitate Băncii de Stat pentru restituirea creditelor ; prin debitul contului „Casa", cu sumele ridicate din contul de decontare şi depuse la casierie, urmînd să fie cheltuite în scopurile pentru care au fost ridicate de la bancă.

Soldul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" nu poate fi decît debitor şi reprezintă disponibilităţile băneşti pe care întreprinderea le are în contul său de decontare la o anumită dată.

În ce priveşte contul „**Casa**", cu ajutorul căruia se ţine evidenţa mijloacelor băneşti în numerar, acesta este de asemenea un cont de mijloace circulante băneşti, iar sub aspectul funcţiei contabile este un cont de activ.

Se debitează cu sumele în numerar ridicate de întreprindere de la bancă, prin creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", precum şi cu sumele înca-

sate direct prin casieria proprie de la clienţii sau debitorii întreprinderii, prin creditul contului ,,Clienţi'' sau al contului ,,Debitori''.

Se creditează cu sumele achitate în numerar pe diferite destinaţii şi anume: salariile muncitorilor şi funcţionarilor, prin debitul contului ,,Muncitori şi funcţionari''; avansurile spre decontare achitate unor salariaţi, prin debitul contului ,,Debitori'', întrucît salariaţii respectivi devin debitorii întreprinderii din momentul primirii sumelor şi pînă la justificarea (decontarea) acestora. Sumele care depăşesc plafonul de casă fixat întreprinderii şi care se varsă la Banca de Stat se înregistrează, de asemenea, în creditul contului ,,Casa'', prin debitul contului ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază''.

Soldul contului ,,Casa'' poate fi numai debitor şi reflectă suma în numerar, existentă în casieria întreprinderii la o anumită dată.

Contul ,,**Fond statutar**'' este folosit, după cum s-a mai arătat, pentru reflectarea în expresie valorică a sursei proprii din care provin mijloacele fixe şi o parte din mijloacele circulante ale întreprinderii.

Înregistrarea sursei concomitent cu înregistrarea mijloacelor concrete primite de întreprindere înseamnă implicit oglindirea în evidenţa contabilă a obligaţiei întreprinderii faţă de proprietarul mijloacelor economice, adică faţă de stat, pentru partea de mijloace economice ce i-au fost puse la dispoziţie în folosinţă permanentă.

Din punctul de vedere al conţinutului economic, contul ,,Fond statutar'' este un *cont de surse proprii*. Prin urmare, sub aspectul funcţiei contabile este un cont de pasiv, cu următoarea funcţie contabilă:

Se creditează cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe primite din fondul unic central al statului, cu ocazia dotării întreprinderii, sau procurate ulterior, prin transfer sau investiţii, debitîndu-se în toate aceste situaţii contul ,,Mijloace fixe''. Se mai creditează cu suma efectivă a mijloacelor băneşti primite de la stat, fie la dotarea întreprinderii, fie ulterior, cu ocazia completării mijloacelor sale circulante, în ambele cazuri, debitîndu-se contul ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază''.

Se debitează cu valoarea uzurii mijloacelor fixe aflate în funcţiune în fiecare perioadă de gestiune, precum şi cu uzura mijloacelor fixe intrate prin transfer, în ambele cazuri creditîndu-se contul ,,Uzarea mijloacelor fixe''.

Contul ,,Fond statutar'' se mai debitează cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe transferate altor întreprinderi, prin creditul contului ,,Mijloace fixe''.

Contul ,,Fond statutar'' poate avea numai *sold creditor*, acesta reprezentînd mărimea sursei proprii, care corespunde mijloacelor economice ale întreprinderii (toate mijloacele fixe şi o parte a celor circulante).

Aplicaţii privind înregistrarea operaţiei de dotare a întreprinderii cu mijloace economice

Întreprinderea ,,Tudor Vladimirescu'', nou înfiinţată, primeşte sub formă de dotare, din fondul unic central al statului, următoarele mijloace economice:

— mijloace fixe în valoare de inventar de . . . . . 700 000 lei.

— mijloace băneşti virate în contul de decontare de la bancă în sumă de . . . . . 200 000 lei.

Operaţia produce:

— Creşterea valorii de inventar a mijloacelor fixe, pe de o parte, şi a sumei efective a mijloacelor circulante băneşti, pe de altă parte, cu dotaţia primită din fondul central al statului. Această creştere de activ se înregistrează la conturile corespunzătoare de activ, şi anume în debitul contului ,,Mijloace fixe'', respectiv în debitul contului ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază''.

— Creşterea sursei proprii şi implicit a obligaţiei întreprinderii faţă de stat pentru valoarea mijloacelor fixe şi pentru disponibilităţile băneşti ce i-au fost atribuite. Această creştere (de pasiv) se înregistrează în creditul contului de pasiv ,,Fond statutar''.

Debit:	*Mijloace fixe*	700 000	
	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază .	200 000	
Credit:	*Fond statutar*		900 000

În formă sistematică, funcţia conturilor de mai sus se prezintă astfel:

Mijloace fixe

Debit	Credit
— Valoarea de inventar a mijloacelor fixe intrate în întreprindere 700 000	— Valoarea de inventar a mijloacelor fixe ieşite din întreprindere

Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază

Debit	Credit
— Sume încasate prin bancă . . . 200 000	— Sume achitate prin bancă pe diferite destinaţii

Fond statutar

Debit	Credit
— Micşorarea sursei proprii	— Creşterea sursei proprii . . . 900 000

b) *Aprovizionarea întreprinderii cu materii şi materiale.*

O parte din mijloacele băneşti existente în contul de decontare al întreprinderii sînt folosite de aceasta pentru aprovizio-

narea cu materii şi materiale (materii prime, materii auxiliare, combustibil, piese de schimb pentru reparaţii) necesare procesului de producţie. Aprovizionarea cu materii şi materiale se face de la furnizori (întreprinderi producătoare de mijloace de producţie).

Raporturile între cumpărători şi furnizori se stabilesc cu ajutorul contractelor economice, care se încheie de regulă pe un an. Cu ajutorul lor se precizează termenele de livrare, sortimentul, cantitatea şi calitatea materiilor şi materialelor ce se livrează, precum şi modalitatea îndeplinirii obligaţiilor reciproce de către furnizor şi cumpărător.

Necesarul de materii şi materiale al unei întreprinderi este prevăzut în *planul de aprovizionare* care constituie una din secţiunile principale ale planului tehnic, industrial şi financiar al întreprinderii.

Exprimarea valorică a necesarului de materii şi materiale în planul de aprovizionare se face la *preţuri planificate de aprovizionare*, care se stabilesc pe baza calculaţiei de plan, prin însumarea preţului cu ridicata al întreprinderii (preţul din factura furnizorului), cu toate cheltuielile de transport-aprovizionare, pentru fiecare material.

Preţul planificat de aprovizionare poate fi folosit în evidenţa contabilă ca *preţ de înregistrare* a materiilor şi materialelor achiziţionate. În acest fel se creează posibilitatea comparării acestui preţ cu preţul *efectiv de aprovizionare* şi a stabilirii diferenţelor între cele două preţuri.

Folosirea preţurilor planificate ale materiilor şi materialelor ca preţuri de înregistrare ale acestora face, de asemenea, posibil controlul îndeplinirii planului de aprovizionare cu ajutorul datelor evidenţei contabile.

În legătură cu aprovizionarea materiilor şi materialelor, evidenţa contabilă trebuie să înregistreze: preţul din factura furnizorului, cheltuielile de transport-aprovizionare, recepţionarea materiilor şi materialelor, adică constatarea faptică a cantităţii, calităţii şi sortimentelor materialelor primite de la furnizori, precum şi achitarea facturii furnizorului din contul de decontare de la bancă.

După efectuarea operaţiei de recepţionare, materiile şi materialele se înregistrează, pe bază de documente, în conturile corespunzătoare, la unul din următoarele preţuri: *preţul efectiv de aprovizionare*, *preţul planificat de aprovizionare sau preţul cu ridicata al întreprinderii* (*preţul din factura furnizorului*).

Înregistrarea materiilor și materialelor la prețul de cost efectiv de aprovizionare

Înregistrarea materiilor și materialelor la prețul efectiv de aprovizionare necesită folosirea următoarelor conturi:

— Contul „**Materii și materiale**" la care se înregistrează pe conturi analitice distincte materiile prime, materialele auxiliare, combustibilul, ambalajele, deșeurile din producție, precum și semifabricatele cumpărate.

Rezultă deci că din punctul de vedere al conținutului economic, contul menționat este un *cont de mijloace circulante materiale*, iar sub aspectul funcției contabile este un *cont de activ*.

Se debitează cu prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor, și anume cu prețul din factura furnizorului prin creditul contului „Furnizori", precum și cu toate cheltuielile de transport-aprovizionare, prin creditul conturilor care arată modul cum s-au efectuat cheltuielile („Casa", „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" etc.).

Se creditează tot cu prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor eliberate din depozite și predate spre consum în procesul de producție, debitîndu-se conturile care arată locurile consumatoare („Producția de bază", „Producția auxiliară și anexă" etc.).

Soldul contului „Materii și materiale" poate fi numai debitor și reflectă prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor aflate în stoc.

Funcție contabilă similară au toate celelalte conturi privind *mijloacele circulante materiale* și anume: contul „Piese de schimb pentru reparații", „Utilaj, piese de schimb și materiale pentru reparații capitale", „Utilaj și materiale pentru investiții capitale etc.".

— Contul „**Furnizori**" este destinat pentru reflectarea sursei de procurare a materiilor și materialelor și implicit a obligației întreprinderii față de furnizorii care i-au livrat materii și materiale necesare activității de bază.

Din punctul de vedere al conținutului economic, contul „Furnizori" este un *cont de surse atrase*, iar sub aspectul funcției contabile este un *cont de pasiv*.

Se creditează cu prețul de facturare al materiilor și materialelor ce urmează a fi achitat furnizorului, debitîndu-se contul „Materii și materiale".

Se debitează cu sumele achitate furnizorilor din contul de decontare al întreprinderii sau în numerar, din casieria între

prinderii etc., prin creditul conturilor care arată modalitatea în care s-a achitat suma şi anume : „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", „Casa" etc.

Soldul contului „Furnizori" este creditor şi reflectă sumele datorate furnizorilor.

Obligaţiile faţă de furnizorii de la care s-au procurat utilaje şi materiale pentru investiţii capitale se înregistrează în creditul contului „Furnizori, antreprenori şi creditori pentru investiţii capitale", iar sumele datorate întreprinderilor care au livrat materiale şi piese de schimb pentru reparaţii capitale se înregistrează în creditul contului „Furnizori şi antreprenori pentru reparaţii capitale". Aceste două conturi reflectă, de asemenea, surse atrase. În principiu, funcţia lor contabilă este asemănătoare cu aceea a contului „Furnizori".

Aplicaţii privind înregistrarea materiilor şi materialelor la preţul de cost efectiv de aprovizionare

1. Întreprinderea „Tudor Vladimirescu" primeşte de la furnizorul „Timpuri Noi" 2 000 kg materie primă, conform facturii nr. 125, la preţul de 5 lei kg, care se recepţionează şi se înregistrează în e videnţa contabilă la preţul de cost efectiv

Operaţia produce :

— Creşterea valorii materiei prime a întreprinderii cu valoarea noului lot sosit de la furnizor. Această creştere se înregistrează în debitul contului de activ „Materii şi materiale".

— Creşterea obligaţiei întreprinderii faţă de furnizor, căruia urmează să i se achite suma prevăzută în factura sa. Această creştere se înregistrează în creditul contului „Furnizori".

Debit : *Materii şi materiale* 10 000
Credit : *Furnizori* 10 000

2. Se achită costul transportului pe calea ferată al materiei prime, în sumă de 500 lei, din contul de decontare de la bancă, conform extrasului de cont nr. 048.135.

Operaţia produce :

— Creşterea valorii materiei prime cu suma cheltuielilor de transport. Această creştere (de activ) se înregistrează în debitul contului „Materii şi materiale".

— Micşorarea disponibilului de la bancă cu suma de 500 lei, achitată pentru transportul materiei prime. Această micşorare (de activ) se înregistrează în creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit : *Materii şi materiale* 500
Credit : Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază . . 500

3. Se achită furnizorului „Timpuri Noi" suma de 10 000 lei din contul de decontare de la bancă.

Operaţia produce :

— Micşorarea (stingerea) obligaţiei întreprinderii faţă de furnizor. Această micşorare (de pasiv) se înregistrează în debitul contului de pasiv „Furnizori".

— Micşorarea disponibilului de la bancă cu suma achitată furnizorului. Această micşorare (de activ) se înregistrează în creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit : *Furnizori* 10 000
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . 10 000

În forma sistematică, înregistrarea materiilor şi materialelor la preţ de cost efectiv se prezină astfel :

Materii şi materiale

Debit	Credit
— Preţul din factura furnizorului 10 000 — Cheltuieli de transport 500 — Preţ de cost efectiv de aprovizionare 10 500	— Preţul de cost efectiv al materiilor şi materialelor trecute în procesul de producţie

Furnizori

Debit	Credit
— Suma achitată furnizorului 10 000	— Suma datorată furnizorului 10 000

Înregistrarea materiiior şi materialelor la preţul de cost planificat de aprovlzionare

Înregistrarea la preţul de cost planificat de aprovizionare a materiilor şi materialelor primite de la furnizori prezintă anumite particularităţi faţă de înregistrarea la preţul de cost efectiv, şi anume :

— Contul „Materii şi materiale" se debitează în acest caz cu *preţul de cost planificat* al materiilor şi materialelor primite şi recepţionate, prin creditul contului „Aprovizionarea cu materii şi materiale".

Se creditează tot cu *preţul de cost planificat* al materiilor şi materialelor consumate în procesul de producţie, prin debitul conturilor care reprezintă destinaţia consumului („Producţia de bază", „Producţia auxiliară şi anexă" etc.).

Înregistrarea la preţul de cost planificat de aprovizionare a materiilor şi materialelor necesită folosirea în plus a două conturi specifice numai acestui mod de înregistrare şi anume : contul „Aprovizionarea cu materii şi materiale" şi contul „Diferenţe între preţurile planificate şi cele efective ale materiilor şi materialelor".

— Contul „**Aprovizionarea cu materii şi materiale**" se foloseşte pentru înregistrarea, pe de o parte a preţului de cost efectiv de aprovizionare, iar pe de altă parte, a preţului de cost planificat de aprovizionare, creînd astfel posibilitatea stabilirii cu ajutorul său a diferenţelor (favorabile sau nefavorabile) dintre cele două preţuri.

În înregistrările contabile, el se interpune între contul „Materii și materiale" și contul „Furnizori".

După funcția contabilă, contul de mai sus este *bifuncțional*, putînd avea fie sold creditor, fie sold debitor.

Se debitează cu prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor achiziționate, și anume atît cu prețul de facturare, prin creditul contului „Furnizori", cît și cu cheltuielile de transport-aprovizionare, prin creditul conturilor care reflectă modul cum s-au efectuat cheltuielile de aprovizionare („Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", „Casa" etc.).

Se creditează cu prețul de cost planificat de aprovizionare al materiilor și materialelor recepționate, prin debitul contului „Materii și materiale", „Piese de schimb pentru reparații" etc.

Debitîndu-se cu prețul de cost efectiv și creditîndu-se cu prețul de cost planificat de aprovizionare, soldul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" indică diferența între cele două prețuri.

Dacă prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor înscris în debitul contului amintit este mai mare decît prețul de cost planificat din credit, soldul contului este debitor și reprezintă o *diferență nefavorabilă*, întrucît cheltuielile efective au depășit pe cele planificate.

Pentru închiderea contului „Aprovizionarea cu materii și materiale", în cazul cînd prezintă sold debitor, se creditează acest cont cu suma respectivă (diferență nefavorabilă) înscrisă în negru, prin debitul contului „Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor".

În situația opusă, adică atunci cînd prețul planificat de aprovizionare înscris în creditul contului este mai mare decît prețul efectiv, contul „Aprovizionarea cu materii și materiale" prezintă sold creditor, acesta indicînd o *diferență favorabilă*, ca urmare a faptului că întreprinderea a cheltuit în realitate, cu achiziționarea materiilor și materialelor, o sumă mai mică decît era planificată. În acest caz, închiderea contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" se face prin creditarea sa cu suma diferențelor favorabile înscrise în roșu, prin debitul contului „Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor".

Din cele arătate rezultă că în creditul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" se mai înregistrează, pentru închiderea acestui cont, și diferențele nefavorabile (în negru), precum și diferențele favorabile (în roșu).

Rezultă, de asemenea, caracterul bifuncțional al contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" determinat de natura soldului său, care poate fi debitor sau creditor, în funcție de nivelul prețului de cost efectiv față de cel planificat.

În sfîrșit, dat fiind că în creditul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" se înregistrează prețul planificat al materiilor și materialelor achiziționate, el face posibilă stabilirea măsurii în care a fost îndeplinit planul de aprovizionare, prin compararea sumelor din creditul său cu indicatorii de plan. În acest fel, contul „Aprovizionarea cu materii și materiale" are rolul de *cont de control al nivelului cheltuielilor de aprovizionare*.

— Contul **„Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor"** este folosit pentru înregistrarea diferențelor favorabile și nefavorabile dintre prețul planificat și cel efectiv al materiilor și materialelor. Este un cont de activ, cu următoarea funcție contabilă:

Se debitează cu diferențele nefavorabile (în negru), precum și cu diferențele favorabile (în roșu), *stabilite* la terminarea operației de aprovizionare, cu ajutorul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" care se închide prin creditarea sa cu aceste diferențe (în negru sau în roșu).

Se creditează la sfîrșitul fiecărei luni cu *diferențele repartizate* asupra acelor conturi la care s-au înregistrat materiile și materialele consumate în cursul lunii, („Producția de bază", „Producția auxiliară și anexă" etc.).

Creditarea contului de diferențe se face ca și debitarea sa, adică în negru sau în roșu, în funcție de natura diferențelor repartizate. În același mod se debitează și conturile asupra cărora se repartizează diferențele. Suma diferențelor ce se repartizează la sfîrșitul lunii se stabilește în funcție de prețul de cost planificat de aprovizionare al materiilor și materialelor consumate în procesul de producție sau pe alte destinații.

Soldul acestui cont reprezintă suma diferențelor aferentă materiilor și materialelor aflate în stoc și exprimate la preț planificat. Pentru cunoașterea prețului de cost efectiv de aprovizionare al acestora, se face rectificarea extracontabilă (fără înregistrarea în conturi) a prețului planificat, trecut în debitul contului „Materii și materiale", adunînd la acest preț suma diferențelor nefavorabile sau scăzînd pe aceea a diferențelor favorabile. O asemenea rectificare este necesară și la întocmirea bilanțului, în cadrul căruia materiile și materialele aflate în stoc trebuie reflectate la preț de cost efectiv de aprovizionare.

Întrucît suma diferențelor cu care se rectifică prețul de cost planificat de aprovizionare al materiilor și materialelor, în scopul stabilirii prețului lor de cost efectiv, este luată din debitul contului de diferențe, acesta îndeplinește rolul de *cont rectificativ al mijloacelor circulante.*

Aplicații privind înregistrarea materiilor și materialelor la preț de cost planificat de aprovizionare

1. Întreprinderea „Tudor Vladimirescu" primește de la furnizorul „1 Mai" factura nr. 126 pentru 2 000 kg materie primă, a 5 lei kg, sosită împreună cu factura. Evidența materiei prime se ține la prețul de cost planificat de aprovizionare.

Operația produce:

— Creșterea valorii materiei prime cu suma din factură. Necesitatea stabilirii diferențelor între prețul de cost planificat și cel efectiv de aprovizionare, precum și aceea de urmărire a îndeplinirii planului de aprovizionare, impune înregistrarea valorii facturii nu direct în contul „Materii și materiale", ci în mod indirect, prin intermediul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale", care se debitează cu prețul din factura furnizorului.

— Creșterea obligației față de furnizor, căruia urmează să i se achite suma respectivă. Această creștere (de pasiv) se înregistrează în creditul contului „Furnizori".

Debit: *Aprovizionarea cu materii și materiale* 10 000
Credit: *Furnizori* 10 000

2. Se achită costul transportului materiei prime de 500 lei, din contul de decontare de la bancă.

Operația produce:

— Creșterea prețului de cost efectiv al materiei prime cu suma cheltuielilor de transport. Pentru considerentele arătate la operația nr. 1 suma respectivă nu se adaugă direct în debitul contului „Materii și materiale", ci indirect, prin intermediul contului „Aprovizionarea cu materii și materiale", care în afară de prețul de factură, mai primește în debitul său și cheltuielile de transport și aprovizionare, în vederea stabilirii prețului de cost efectiv de aprovizionare.

— Micșorarea disponibilului din contul de decontare de la bancă cu suma achitată pentru transport, pentru care se creditează contul „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit: *Aprovizionarea cu materii și materiale*. 500
Credit: *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . . 500

3. Se recepționează cantitatea de 2 000 kg materie primă și se înregistrează la prețul de cost planificat de aprovizionare de 5,40 lei kg, total 10 800 lei.

Operația produce:

— Creșterea valorii materiei prime existente în întreprindere la prețul de cost planificat de aprovizionare al materiei prime achiziționate. Această creștere (de activ) se înregistrează în debitul contului de activ „Materii și materiale".

— Creditarea contului „Aprovizionarea cu materii și materiale" impusă nu de modificarea în vreun sens a mijloacelor economice, ci de necesitatea reflectării prețului planificat la același cont (însă de partea opusă) la care s-a înregistrat și prețul de cost efectiv de aprovizionare al materiilor și materialelor, în scopul stabilirii diferenței dintre cele două prețuri.

. . . . . 10 800
Debit: *Materii și materiale* 10 800
Credit: *Aprovizionarea cu materii și materiale* . . . . . .

4. Se stabileşte diferenţa dintre preţul de cost planificat (lei 10 800) şi cel efectiv de aprovizionare (lei 10 500), cu ajutorul contului „Aprovizionarea cu materii şi materiale".

— Operaţia de mai sus nu produce nici o modificare în volumul mijloacelor economice, ea necesitînd numai închiderea unui cont prin virarea soldului său la un alt cont.

Debit : *Diferenţe între preţurile planificate şi cele efective ale materiilor şi materialelor* 300
Credit : *Aprovizionarea cu materii şi materiale* 300

În exemplul de mai sus, preţul de cost efectiv de aprovizionare fiind mai mic decît cel planificat, diferenţa de 300 lei dintre cele două preţuri reprezintă o economie de cheltuieli faţă de plan, deci o diferenţă favorabilă. Ea a fost înscrisă cu roşu (încadrată în chenar) pentru a o deosebi de eventualele diferenţe nefavorabile care, după cum s-a arătat, se înregistrează în negru pe baza formulei contabile de mai sus.

În formă sistematică, înregistrarea materiilor şi materialelor la preţul de cost planificat de aprovizionare se prezintă astfel :

Materii şi materiale

Debit	Credit
— Preţul planificat al materiilor şi materialelor achiziţionate 10 800	— Preţul planificat al materiilor şi materialelor consumate

Aprovizionarea cu materii şi materiale

Debit	Credit
— Preţul de factură . . 10 000 — Cheltuieli de transport . . 500 Preţ de cost efectiv de aprovizionare . . . 10 500	— Preţul planificat . . 10 800 — Diferenţa favorabilă . . 300 *Total* . . 10 500

Diferenţe între preţurile planificate şi cele efective

Debit	Credit
— Suma diferenţelor favorabile 300 — Suma diferenţelor nefavorabile (în negru) stabilite cu ajutorul contului „Aprovizionarea cu materii şi materiale".	— Suma diferenţelor repartizate (în negru sau în roşu) asupra conturilor la care s-a înregistrat consumul de materii şi materiale.

Înregistrarea materiilor şi materialelor la preţul de facturare

Faţă de cele două modalităţi de înregistrare analizate (la preţul de cost efectiv şi la preţul de cost planificat de aprovizionare), înregistrarea la preţul de facturare a materiilor şi materialelor achiziţionate de la furnizori prezintă următoarele particularităţi :

— Contul „Materii şi materiale" se debitează cu preţul de facturare (preţul cu ridicata) al materiilor şi materialelor

primite de la furnizori şi recepţionate, prin creditul contului „Furnizori".

Se creditează tot cu *preţul de facturare* al materiilor şi materialelor consumate în procesul de producţie, prin debitul conturilor care indică locul unde a avut loc consumul („Producţia de bază", „Producţia auxiliară şi anexă" etc.).

— Pentru înregistrarea cheltuielilor cu transportul materiilor şi materialelor şi a celorlalte cheltuieli de aprovizionare se foloseşte contul **„Cheltuieli de transport-aprovizionare"**.

Acesta este un cont de activ cu următoarea funcţie contabilă :

Se debitează cu cheltuielile de transport-aprovizionare efectuate, pe care le colectează creditîndu-se conturile care arată modalitatea în care s-a efectuat plata („Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază", „Casa" etc.).

Se creditează la sfîrşitul lunii cu cheltuielile de transport-aprovizionare repartizate asupra conturilor la care s-a înregistrat consumul de materii şi materiale („Producţia de bază", „Producţia auxiliară şi anexă" etc.) şi care au fost debitate în cursul lunii cu preţul de facturare al materiilor şi materialelor consumate.

Suma cheltuielilor de transport-aprovizionare care se repartizează prin creditarea contului „Cheltuieli de transport-aprovizionare" se stabileşte în raport cu preţul de facturare al materiilor şi materialelor consumate în producţie.

Soldul contului „Cheltuieli de transport-aprovizionare" reprezintă suma cheltuielilor cu aprovizionarea aferentă materiilor şi materialelor aflate în stoc.

Pentru a determina preţul de cost efectiv de aprovizionare al materiilor şi materialelor, atunci cînd ele sînt înregistrate la preţul de facturare, se adună extracontabil, la acest preţ, suma cheltuielilor de transport-aprovizionare, luată din debitul contului respectiv de cheltuieli.

Fiind folosit pentru înregistrarea cheltuielilor ocazionate de procesul de aprovizionare, contul „Cheltuieli de transport-aprovizionare" este un cont de procese economice, şi anume un cont de colectare şi repartizare de cheltuieli.

Aplicaţii privind înregistrarea materiilor şi materialelor la preţul de facturare

1. Întreprinderea „Tudor Vladimirescu" primeşte de la furnizorul „1 Mai" factura nr. 127 pentru 5 000 kg combustibil a 2 lei kg, sosit împreună cu factura. Evidenţa combustibilului se ţine la preţ de facturare.

Operaţia produce :

— Creşterea valorii combustibilului cu suma din factura furnizorului. Această creştere (de activ) se înregistrează în debitul contului „Materii şi materiale".

— Creșterea obligației față de furnizor (creștere de pasiv) care se înregistrează în creditul contului „Furnizori".

Debit : *Materii și materiale* 10 000
Credit : *Furnizori* 10 000

2. Se achită suma de 500 lei din contul de decontare pentru transportul combustibilului.

Operația produce :

— O majorare de activ, și anume a valorii materiei prime în al cărei preț efectiv trebuie să se includă și cheltuiala respectivă de transport, alături de prețul de factură. Pentru urmărirea cu ușurință a nivelului și structurii acestor cheltuieli, ele nu se înregistrează direct în debitul contului „Materii și materiale", ci în debitul contului „Cheltuieli de transport-aprovizionare".

— O micșorare de activ, și anume a disponibilului de la bancă, micșorare care se reflectă în creditul „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit : *Cheltuieli de transport-aprovizionare* 500
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . . 500

În forma sistematică, înregistrarea materiilor și materialelor la prețul de facturare se prezintă astfel :

Materii și materiale	
Debit	Credit
— Prețul de facturare al materialelor achiziționate 10 000	— Prețul de facturare al materiilor și materialelor consumate

Cheltuieli de transport-aprovizionare	
Debit	Credit
— Cheltuielile de transport-aprovizionare efectuate (colectate) 500	— Cheltuielile repartizate asupra conturilor la care s-a înregistrat consumul de materii și materiale.

c) *Transformarea mijloacelor economice în cadrul procesului de producție*

Procesul de producție a bunurilor materiale se sprijină pe trei factori principali și anume :

— mijloacele de muncă, reprezentate prin construcții instalații, utilaje, clădiri etc. ;

— obiectele muncii, concretizate în materii prime, materii auxiliare, combustibil etc. ;

— forța de muncă.

După cum s-a mai arătat, acești factori participă în mod diferit la formarea valorii noului produs.

Ca efect al utilizării productive a mijloacelor economice și a forței de muncă iau naștere cheltuielile de producție.

Cheltuielile de producție reprezintă, deci, consumuri de muncă materializată și de muncă vie exprimate în bani.

Totalitatea cheltuielilor de producție efectuate în întreprindere constituie prețul de cost al producției. Acesta este

indicatorul sintetic cel mai important, întrucît cu ajutorul lui se poate caracteriza calitatea întregii activități a întreprinderii.

Reducerea prețului de cost este o sarcină economică centrală a întreprinderilor, deoarece pe această cale se obține creșterea acumulărilor, reducerea prețului cu amănuntul la obiectele de consum, creșterea mijloacelor alocate pentru acțiuni social-culturale etc., toate acestea contribuind în ultimă analiză la ridicarea nivelului de trai al populației.

Pentru a se putea urmări modul cum au fost consumate mijloacele economice de către întreprindere și pentru a se calcula corect prețul de cost al producției, evidența contabilă trebuie să înregistreze, la timp și în totalitatea lor, cheltuielile de producție. Înregistrarea cheltuielilor de producție se face ținînd seama, pe de o parte, de felul producției (activității) care a ocazionat cheltuielile, iar pe de altă parte, de natura (felul) cheltuielilor, precum și de modul cum ele se includ în prețul de cost al producției.

În cadrul întreprinderii industriale, producția poate fi de trei feluri: producție de bază, producție auxiliară, producție anexă.

1. *Producția de bază* are drept scop fabricarea produselor principale care constituie însuși obiectul întreprinderii. Produsele din activitatea de bază a unei întreprinderi pot fi, în funcție de obiectul acesteia, mijloace de producție destinate consumului productiv sau obiecte de consum destinate consumului individual.

Producția de bază se desfășoară în secțiile principale de producție. Aceste secții reprezintă, pentru întreprindere *locuri principale de producție.*

În cadrul producției de bază, se pot fabrica unul sau mai multe produse, fiecare din ele necesitînd trecerea prin toate secțiile principale sau numai prin unele din aceste secții.

Cheltuielile ocazionate de fabricarea produselor principale se înregistrează *direct* sau *indirect*, în funcție de caracterul lor, într-un cont distinct denumit „Producția de bază".

2. *Producția auxiliară* are ca obiect fabricarea unor produse secundare (matrițe, modele, forme, piese de schimb, ambalaje, producerea de energie electrică, abur, aer comprimat etc.), precum și efectuarea de lucrări și servicii (reparații la mijloacele fixe, transporturi etc.), toate acestea fiind destinate să ajute la desfășurarea în bune condiții a activității de bază a întreprinderii, iar uneori să fie vîndute altor întreprinderi.

Producția auxiliară are loc în secțiile auxiliare ale întreprinderii și anume: centrala electrică, centrala de aburi,

indicatorul sintetic cel mai important, întrucît cu ajutorul lui se poate caracteriza calitatea întregii activități a întreprinderii.

Reducerea prețului de cost este o sarcină economică centrală a întreprinderilor, deoarece pe această cale se obține creșterea acumulărilor, reducerea prețului cu amănuntul la obiectele de consum, creșterea mijloacelor alocate pentru acțiuni social-culturale etc., toate acestea contribuind în ultimă analiză la ridicarea nivelului de trai al populației.

Pentru a se putea urmări modul cum au fost consumate mijloacele economice de către întreprindere și pentru a se calcula corect prețul de cost al producției, evidența contabilă trebuie să înregistreze, la timp și în totalitatea lor, cheltuielile de producție. Înregistrarea cheltuielilor de producție se face ținînd seama, pe de o parte, de felul producției (activității) care a ocazionat cheltuielile, iar pe de altă parte, de natura (felul) cheltuielilor, precum și de modul cum ele se includ în prețul de cost al producției.

În cadrul întreprinderii industriale, producția poate fi de trei feluri: producție de bază, producție auxiliară, producție anexă.

1. *Producția de bază* are drept scop fabricarea produselor principale care constituie însuși obiectul întreprinderii. Produsele din activitatea de bază a unei întreprinderi pot fi, în funcție de obiectul acesteia, mijloace de producție destinate consumului productiv sau obiecte de consum destinate consumului individual.

Producția de bază se desfășoară în secțiile principale de producție. Aceste secții reprezintă, pentru întreprindere *locuri principale de producție.*

În cadrul producției de bază, se pot fabrica unul sau mai multe produse, fiecare din ele necesitînd trecerea prin toate secțiile principale sau numai prin unele din aceste secții.

Cheltuielile ocazionate de fabricarea produselor principale se înregistrează *direct* sau *indirect*, în funcție de caracterul lor, într-un cont distinct denumit „Producția de bază".

2. *Producția auxiliară* are ca obiect fabricarea unor produse secundare (matrițe, modele, forme, piese de schimb, ambalaje, producerea de energie electrică, abur, aer comprimat etc.), precum și efectuarea de lucrări și servicii (reparații la mijloacele fixe, transporturi etc.), toate acestea fiind destinate să ajute la desfășurarea în bune condiții a activității de bază a întreprinderii, iar uneori să fie vîndute altor întreprinderi.

Producția auxiliară are loc în secțiile auxiliare ale întreprinderii și anume: centrala electrică, centrala de aburi,

centrala de apă, atelierul mecanicului şef, serviciul de transporturi etc. Aceste secţii constituie pentru întreprindere *locuri secundare de producţie*.

Din punctul de vedere al varietăţii producţiei lor, secţiile auxiliare ale întreprinderii se pot grupa în două categorii şi anume: secţii auxiliare cu producţie omogenă (centrala electrică, centrala termică, centrala de apă, serviciul de transporturi) şi secţii auxiliare cu producţie neomogenă (atelierul mecanicului şef).

Această împărţire a secţiilor auxiliare prezintă importanţă în legătură cu modul de înregistrare a cheltuielilor de producţie şi pentru calcularea preţului de cost al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate de către fiecare secţie auxiliară.

Cheltuielile efectuate în legătură cu producţia auxiliară a întreprinderii se înregistrează separat de cele care privesc activitatea de bază, şi anume la contul „Producţia auxiliară şi anexă".

3. *Producţia anexă* (*neindustrială*) prezintă particularitatea că este legată indirect de producţia de bază a întreprinderii. Ea are drept scop să satisfacă anumite nevoi de trai ale personalului întreprinderii. Activitatea anexă a întreprinderii se desfăşoară în cadrul unor locuri secundare de producţie, dintre care se menţionează: gospodăria agricolă anexă, gospodăria comunală şi de locuinţe etc.

Cheltuielile ocazionate de activitatea anexă a întreprinderii se înregistrează la contul „Producţia auxiliară şi anexă".

Distincţia între producţia principală (de bază) şi producţia secundară (auxiliară şi anexă) prezintă importanţă pentru înregistrarea şi determinarea volumului de cheltuieli pe locurile de producţie care au solicitat cheltuielile respective.

Numai după ce cheltuielile de producţie au fost înregistrate pe locuri de producţie (secţii, subsecţii, faze de fabricaţie etc.) se poate trece la stabilirea cheltuielilor de producţie pe obiectul care le-a ocazionat, adică la calcularea preţului de cost pe produs.

În afară de aceasta, însuşi modul de înregistrare a cheltuielilor de producţie se face în mod diferit, după cum este vorba de locuri principale sau de locuri secundare de producţie.

Pe lîngă activităţile de producţie menţionate mai sus, în cadrul întreprinderilor se mai desfăşoară şi o *activitate administrativă şi de conducere* care, de asemenea, ocazionează cheltuieli. Acestea se includ şi ele în preţul de cost al produselor fabricate de întreprindere, după ce se înregistrează într-un cont separat.

La înregistrarea cheltuielilor de producție și la includerea lor în prețul de cost trebuie să se țină seama și de felul acestor cheltuieli, precum și de particularitățile pe care ele le prezintă sub diferite aspecte. Pentru lămurirea acestei probleme, se prezintă în continuare *gruparea cheltuielilor de producție* după cîteva criterii principale.

— **Din punctul de vedere al importanței pe care o au în formarea prețului de cost** și al legăturii lor cu procesul tehnologic se deosebesc cheltuieli de bază și cheltuieli de regie.

În *cheltuielile de bază* se includ toate consumurile determinate în mod nemijlocit de procesul tehnologic al produselor și fără de care acest proces nu se poate desfășura în mod normal (de exemplu : consumul de materii prime care constituie însăși substanța produsului, salariile muncitorilor de bază, amortizarea mijloacelor fixe etc.).

Cheltuielile de regie denumite și cheltuieli suplimentare cuprind toate consumurile efectuate în scopul creării condițiilor materiale de muncă (întreținerea clădirilor, iluminatul, încălzitul, salariile personalului administrativ și de conducere etc.).

După modul de repartizare (includere) în prețul de cost al produselor, se disting cheltuieli directe și cheltuieli indirecte.

Cheltuielile directe sînt acelea care se pot identifica pe produsele care le-au ocazionat, chiar din momentul efectuării lor. Ele se includ direct în prețul de cost al fiecărui produs (de exemplu, consumul de materii prime, de materii auxiliare directe, de combustibil tehnologic etc., precum și salariile de bază ale muncitorilor direct productivi).

Cheltuielile indirecte nu se pot identifica pe fiecare produs și deci nu pot fi incluse, în momentul efectuării lor, în prețul de cost al produselor, ci numai în mod indirect, cu ajutorul unor chei de repartizare.

Anumite cheltuieli sînt indirecte față de un anumit produs, datorită faptului că ele sînt ocazionate de fabricarea mai multor produse, iar natura acestor cheltuieli nu permite să se stabilească, în momentul efectuării lor, care este cota-parte din aceste cheltuieli aferentă fiecărui produs în parte.

De aceea ele nu se înregistrează direct pe produs, ci *se colectează* la anumite conturi, iar la sfîrșitul lunii din totalul respectiv de cheltuieli indirecte, se preia o anumită cotă și *se repartizează* pe fiecare produs, în funcție de cheia de repartizare aleasă, astfel ca întreg totalul de cheltuieli indirecte să se includă în prețul de cost al produselor finite ale lunii respective. Se poate vorbi de două categorii de cheltuieli indirecte și anume : *cheltuieli indirecte privind activitatea secțiilor de fabricație*, în

care se includ: amortizarea mijloacelor fixe, materialele de întreţinere a utilajului, combustibilul gospodăresc, salariile personalului auxiliar, ale maiştrilor, inginerilor etc. şi *cheltuielile de administraţie şi conducere*, denumite şi cheltuieli generale ale întreprinderii (materialele de curăţenie, combustibilul gospodăresc, amortizarea clădirilor administrative, salariile personalului administrativ şi de conducere etc.).

Modul de înregistrare a celor două categorii de cheltuieli indirecte este diferit, şi anume: cheltuielile indirecte privind activitatea secţiilor de producţie se înregistrează la un cont distinct ţinut pe *fiecare secţie în parte*, iar cheltuielile care privesc conducerea şi administrarea întreprinderii se înregistrează *în totalitatea lor*, într-un cont separat.

Atît cheltuielile secţiilor de producţie, cît şi cheltuielile generale ale întreprinderii se repartizează, la sfîrşitul lunii, pe produse, folosindu-se chei de repartizare deosebite.

Gruparea cheltuielilor de producţie în cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte este deosebit de importantă pentru evidenţa contabilă, deoarece ea este legată nemijlocit de modul de înregistrare în conturi a celor două feluri de cheltuieli.

Din punctul de vedere al omogenităţii conţinutului lor, cheltuielile de producţie pot fi diferenţiate în cheltuieli simple şi cheltuieli complexe.

Cheltuielile simple au un conţinut omogen, adică sînt formate dintr-un singur element. De exemplu, consumul de materii prime, de materii auxiliare, amortizările, salariile etc. sînt cheltuieli simple, întrucît conţinutul lor nu se poate descompune în mai multe elemente constitutive.

Cheltuielile simple pot fi, din punctul de vedere al includerii lor în preţul de cost, *cheltuieli simple directe* (consumul de materii prime, salariile de bază ale muncitorilor direct productivi) sau *cheltuieli simple indirecte* (combustibilul gospodăresc, amortizarea, salariile personalului tehnic şi auxiliar al secţiilor etc.).

Cheltuielile complexe au un conţinut neomogen, fiind formate din mai multe elemente de cheltuieli simple indirecte.

Formarea acestor cheltuieli în cadrul întreprinderii se datoreşte faptului că anumite consumuri nu se pot include direct în preţul de cost al produselor, ci se colectează pe măsura efectuării lor, la anumite conturi de cheltuieli indirecte. Se obţine astfel în debitul acestor conturi o anumită sumă de cheltuieli eterogene din punctul de vedere al conţinutului. De exemplu, cheltuielile secţiilor de producţie sînt cheltuieli complexe, deoarece ele sînt formate dintr-o serie de elemente, şi anume: materiale indirecte, amortizarea mijloacelor fixe, salariile munci-

torilor auxiliari etc. Pentru aceleași considerente, cheltuielile generale ale întreprinderii constituie, de asemenea, un exemplu tipic de cheltuieli complexe.

— Pentru înregistrarea corectă a cheltuielilor de producție și calculul exact al prețului de cost este important să se cunoască și împărțirea cheltuielilor de producție **în funcție de momentul efectuării lor și acela al includerii în prețul de cost al producției.**

După acest criteriu, în munca practică de evidență se disting : cheltuieli privind perioada curentă, cheltuieli anticipate și cheltuieli preliminate.

Cheltuielile privind perioada curentă se includ, în totalitatea lor, în prețul de cost al produselor fabricate în luna curentă.

Cheltuielile anticipate sînt acelea care se efectuează în luna curentă, dar privesc producția perioadelor viitoare de gestiune, în al căror preț de cost urmează a se include treptat, pe măsura ajungerii la scadență a acestor cheltuieli (chiriile plătite anticipat, abonamentele la ziare și reviste achitate anticipat pe mai multe luni etc.).

Cheltuielile preliminate se întîlnesc de regulă la întreprinderile a căror dinamică a producției diferă simțitor de la un trimestru la altul. Aceste cheltuieli urmează a se efectua în perioadele viitoare de gestiune, dar se includ în prețul de cost al tuturor perioadelor de gestiune, evitîndu-se astfel încărcarea prețului de cost cu sumele respective numai în lunile în care se va efectua cheltuiala. De exemplu, salariile de concedii care se achită în majoritatea lor în lunile de vară ar determina majorarea prețului de cost cu sumele respective numai în lunile de concediu, fapt pentru care includerea în prețul de cost a salariilor de concedii se face începînd cu prima lună a anului.

În cele ce urmează, se prezintă modul de înregistrare a principalelor cheltuieli de producție care iau naștere în cadrul unei întreprinderi industriale.

Înregistrarea consumului de materii și materiale

În principiu, înregistrarea consumului de materii și materiale necesită debitarea conturilor care reprezintă locul de consum și creditarea, în același timp, a conturilor respective de materii și materiale, cu prețul de înregistrare al acestora.

La principiul enunțat mai sus, se mai adaugă următoarea cerință : indiferent de prețul de înregistrare a materiilor și materialelor, consumul acestora trebuie să se înregistreze pe locurile corespunzătoare de producție *la prețul de cost efectiv*

de aprovizionare, singurul care reprezintă mărimea reală a sumelor cheltuite de întreprindere pentru procurarea materiilor şi materialelor respective.

Pentru realizarea acestei cerinţe se procedează astfel: conturile de cheltuieli, care s-au debitat cu preţul de cost planificat de aprovizionare al materiilor şi materialelor se mai debitează şi cu diferenţa dintre preţul de cost planificat şi cel efectiv de aprovizionare, prin creditul contului respectiv de diferenţe. Sumele care reprezintă diferenţe nefavorabile se înregistrează în negru, majorînd astfel cheltuielile de producţie, iar diferenţele favorabile se înregistrează în roşu, în acest fel scăzîndu-se cheltuielile de producţie cu diferenţele favorabile.

Dacă s-a folosit ca preţ de înregistrare a materiilor şi materialelor, preţul cu ridicata din factura furnizorului, trecerea în producţie a acestora se înregistrează tot la preţul de facturare.

Pentru a se ajunge la preţul de cost efectiv de aprovizionare, conturile respective ale locurilor de producţie trebuie să se mai debiteze şi cu diferenţa dintre preţul de facturare şi cel efectiv, adică cu cheltuielile de transport-aprovizionare.

Conturile cele mai reprezentative la care se înregistrează consumul de materii şi materiale sînt: „Cheltuielile secţiilor de producţie", „Cheltuielile generale ale întreprinderii", „Cheltuieli anticipate", „Producţia de bază" şi „Producţia auxiliară şi anexă".

— Contul „**Cheltuielile secţiilor de producţie**" (cont de activ) serveşte pentru înregistrarea consumului de materii şi materiale indirecte, precum şi a celorlalte cheltuieli care nu se pot individualiza pe produse.

Acest cont *se debitează*, în cursul lunii, cu cheltuielile indirecte efectuate de întreprindere în legătură cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului din secţii sau pentru alte activităţi ale secţiilor de producţie, prin creditul contului „Materii şi materiale", „Salarii" etc. Debitarea contului „Cheltuielile secţiilor de producţie" înseamnă *colectarea cheltuielilor indirecte* ale secţiilor la contul respectiv.

Se creditează, la sfîrşitul fiecărei luni, prin *repartizarea cheltuielilor indirecte* ale secţiilor, asupra produselor fabricate în secţii, debitîndu-se pentru aceasta contul „Producţia de bază".

La sfîrşitul lunii, după repartizarea cheltuielilor, contul „Cheltuielile secţiilor de producţie" se soldează.

Cheltuielile secţiilor de producţie se înregistrează în modul arătat, pe analitice ale contului respectiv şi pe fiecare secţie în parte.

Servind pentru înregistrarea transformării mijloacelor economice în cadrul procesului de producție, contul ,,Cheltuielile secțiilor de producție'' este un *cont de procese economice* și anume un *cont de colectare și de repartizare.*

Contul ,,**Cheltuielile generale ale întreprinderii**'' (cont de activ) este destinat pentru a servi la înregistrarea cheltuielilor ocazionate de administrarea, conducerea și gospodărirea întreprinderii în totalitatea ei.

Aceste cheltuieli nefiind ocazionate de activitatea secțiilor de producție nu pot fi înregistrate ca atare, ci la contul ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii', care are următoarea funcție contabilă :

Se debitează în cursul lunii cu toate cheltuielile privind conducerea și administrarea întreprinderii, prin creditul conturilor care indică felul cheltuielilor (contul ,,Materii și materiale'', ,,Salarii'', ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază'' etc.).

Se creditează la sfîrșitul lunii, prin repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii asupra produselor, prin debitul contului ,,Producția de bază''.

Cheltuielile generale ale întreprinderii se includ și în prețul de cost al produselor, al lucrărilor executate și al serviciilor prestate de secțiile auxiliare și anexe, numai în cazul cînd produsele, lucrările și serviciile respective sînt facturate (livrate) altor întreprinderi sau sectorului propriu de investiții. În acest caz, contul ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii'' se creditează cu cota de cheltuieli aferentă locurilor secundare de producție, prin debitul contului ,,Producția auxiliară și anexă''.

Contul ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii ,,este un *cont de procese economice*, și anume un *cont de colectare și de repartizare*, cu aceleași particularități ca și contul ,,Cheltuielile secțiilor de producție''.

— Contul ,,**Cheltuieli anticipate**'' (cont de activ) este folosit pentru înregistrarea acelor cheltuieli care se efectuează în luna curentă, dar care privesc perioadele viitoare de gestiune. Acest cont prezintă următoarea funcție contabilă :

Se debitează cu cheltuielile efectuate în luna curentă, dar care privesc perioadele viitoare de gestiune, prin creditul conturilor care arată felul cheltuielii (,.Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază'', ,,Casa'' etc.).

Se creditează cu cota-parte din cheltuielile anticipate ajunse la scadență și incluse în prețul de cost, prin debitul conturilor care reprezintă locurile de cheltuieli : ,,Cheltuielile secțiilor de producție'', ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii'' etc.

Soldul contului menționat poate fi numai debitor și reprezintă suma cheltuielilor anticipate neajunse încă la scadență și care urmează a se include în prețul de cost al perioadelor viitoare de gestiune.

— Contul „**Producția de bază**" (cont de activ) este folosit pentru însumarea tuturor cheltuielilor de producție ocazionate de fabricarea produselor, și anume atît a cheltuielilor directe, cît și a celor indirecte.

Cunoașterea cu ajutorul acestui cont a întregului volum de cheltuieli ocazionate de fabricarea produselor, în cadrul secțiilor principale de producție ale întreprinderii, este necesară pentru calcularea prețului de cost al produselor respective.

Cheltuielile directe se înregistrează pe măsura efectuării lor, direct în debitul contului „Producția de bază" pe analiticele acestuia. Analiticele contului „Producția de bază" reprezintă obiectul calculației, iar acesta poate fi un anumit produs sau grup de produse omogene, sau o anumită fază de fabricație.

Spre deosebire de cheltuielile directe, care se pot înregistra pe baza documentelor primare direct în contul „Producția de bază" în tot cursul lunii, cheltuielile indirecte se înregistrează în acest cont, la analiticele corespunzătoare, numai la sfîrșitul lunii, prin preluarea lor pe bază de calcule convenționale de la conturile „Cheltuielile secțiilor de producție" și „Cheltuielile generale ale întreprinderii", la care au fost colectate în tot cursul lunii.

Repartizarea la sfîrșitul lunii a cheltuielilor secțiilor de producție și a cheltuielilor generale ale întreprinderii la contul „Producția de bază" trebuie să fie precedată de înregistrarea la conturile colectoare respective („Cheltuielile secțiilor de producție" și „Cheltuielile generale ale întreprinderii") a cotelor de cheltuieli provenite de la secțiile auxiliare, reprezentînd prețul de cost al serviciilor prestate sau al lucrărilor executate pentru secțiile principale de producție sau pentru conducerea și administrarea întreprinderii în totalitatea ei.

Din cele arătate rezultă că numai la sfîrșitul lunii se poate cunoaște, cu ajutorul contului „Producția de bază", respectiv cu ajutorul analiticelor acestui cont, suma totală a cheltuielilor efectuate pentru fabricarea unui anumit produs, indiferent de faptul că la sfîrșitul lunii o parte din acest produs se găsește sub formă finită sau sub formă de producție neterminată.

Partea de cheltuieli din debitul contului „Producția de bază" aferentă producției finite reprezintă prețul de cost efectiv al acestei producții și se determină pe baza operației numite calculația prețului de cost (postcalcul sau calculație de dare de

seamă). Această parte de cheltuieli se scade, pe baza unei formule contabile, din contul „Producția de bază", astfel că, la finele lunii, soldul acestui cont reprezintă numai cheltuielile aferente producției neterminate de la sfîrșitul lunii.

În prețul de cost al producției finite nu se include valoarea rebuturilor imputabile și nici valoarea deșeurilor recuperabile, fapt pentru care ele se scad, pe bază de înregistrări contabile, din debitul contului „Producția de bază".

Din cele arătate mai sus, se desprinde următoarea funcție contabilă a contului „Producția de bază":

Se debitează, pe de o parte, cu cheltuielile directe prin creditul conturilor „Materii și materiale", „Salarii" etc., iar pe de altă parte, cu cheltuielile indirecte (numai la sfîrșitul lunii) prin creditul conturilor „Cheltuielile secțiilor de producție" și „Cheltuielile generale ale întreprinderii".

Debitul contului „Producția de bază" reprezintă, la sfîrșitul lunii, totalul cheltuielilor privind producția finită și producția neterminată.

Se creditează la sfîrșitul lunii, după ce s-a efectuat operația de postcalcul, cu suma cheltuielilor care reprezintă prețul de cost efectiv al producției finite, prin debitul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției".

Se mai creditează, de asemenea, cu valoarea rebuturilor definitive, debitîndu-se contul „Pierderi din rebuturi", cu valoarea deșeurilor recuperabile, prin debitul contului „Materii și materiale".

Creditul contului „Producția de bază" reflectă prețul de cost efectiv al producției finite fabricate în luna respectivă și al rebuturilor definitive, precum și prețul de valorificare al deșeurilor.

Soldul contului „Producția de bază" reprezintă suma cheltuielilor privind producția neterminată la sfîrșitul lunii.

Fiind folosit pentru înregistrarea cheltuielilor de producție, contul „Producția de bază" este un *cont al proceselor economice*, și anume un *cont de calculație*, deoarece el cuprinde totalitatea cheltuielilor de producție, ajutînd astfel la calcularea prețului de cost.

— Contul „**Producția auxiliară și anexă**" (cont de activ) este destinat pentru înregistrarea cheltuielilor de producție privind locurile secundare de producție ale întreprinderii (centrala electrică, centrala de aburi, atelierul mecanicului șef, serviciul de transporturi etc.).

Activitatea secțiilor auxiliare ocazionează, în general, aceleași feluri de cheltuieli ca și activitatea secțiilor principale

seamă). Această parte de cheltuieli se scade, pe baza unei formule contabile, din contul „Producția de bază", astfel că, la finele lunii, soldul acestui cont reprezintă numai cheltuielile aferente producției neterminate de la sfîrșitul lunii.

În prețul de cost al producției finite nu se include valoarea rebuturilor imputabile și nici valoarea deșeurilor recuperabile, fapt pentru care ele se scad, pe bază de înregistrări contabile, din debitul contului „Producția de bază".

Din cele arătate mai sus, se desprinde următoarea funcție contabilă a contului „Producția de bază":

Se debitează, pe de o parte, cu cheltuielile directe prin creditul conturilor „Materii și materiale", „Salarii" etc., iar pe de altă parte, cu cheltuielile indirecte (numai la sfîrșitul lunii) prin creditul conturilor „Cheltuielile secțiilor de producție" și „Cheltuielile generale ale întreprinderii".

Debitul contului „Producția de bază" reprezintă, la sfîrșitul lunii, totalul cheltuielilor privind producția finită și producția neterminată.

Se creditează la sfîrșitul lunii, după ce s-a efectuat operația de postcalcul, cu suma cheltuielilor care reprezintă prețul de cost efectiv al producției finite, prin debitul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției".

Se mai creditează, de asemenea, cu valoarea rebuturilor definitive, debitîndu-se contul „Pierderi din rebuturi", cu valoarea deșeurilor recuperabile, prin debitul contului „Materii și materiale".

Creditul contului „Producția de bază" reflectă prețul de cost efectiv al producției finite fabricate în luna respectivă și al rebuturilor definitive, precum și prețul de valorificare al deșeurilor.

Soldul contului „Producția de bază" reprezintă suma cheltuielilor privind producția neterminată la sfîrșitul lunii.

Fiind folosit pentru înregistrarea cheltuielilor de producție, contul „Producția de bază" este un *cont al proceselor economice*, și anume un *cont de calculație*, deoarece el cuprinde totalitatea cheltuielilor de producție, ajutînd astfel la calcularea prețului de cost.

— Contul „**Producția auxiliară și anexă**" (cont de activ) este destinat pentru înregistrarea cheltuielilor de producție privind locurile secundare de producție ale întreprinderii (centrala electrică, centrala de aburi, atelierul mecanicului șef, serviciul de transporturi etc.).

Activitatea secțiilor auxiliare ocazionează, în general, aceleași feluri de cheltuieli ca și activitatea secțiilor principale

de producție. Modul de înregistrare a cheltuielilor secțiilor auxiliare prezintă însă unele particularități.

Cheltuielile secțiilor auxiliare de producție, indiferent de felul și destinația lor, au caracterul de cheltuieli directe față de locurile care le-au ocazionat și chiar față de obiectul de calculație (produs, serviciu etc.), în cazul secțiilor auxiliare cu producție omogenă (centrala electrică, centrala termică, centrala de apă, serviciul de transporturi). Acest fapt permite înregistrarea tuturor cheltuielilor secțiilor auxiliare direct în debitul contului sintetic „Producția auxiliară și anexă", pe analitice distincte ale acestui cont, deschise pentru urmărirea cheltuielilor fiecărei secții auxiliare.

Așadar, înregistrarea cheltuielilor secțiilor auxiliare nu necesită întotdeauna folosirea conturilor sintetice colectoare și de repartizare a cheltuielilor indirecte ale acestor secții.

La sfîrșitul lunii, pe baza cheltuielilor înregistrate în debitul conturilor analitice ale contului sintetic „Producția auxiliară și anexă" se face calcularea prețului de cost al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate de secțiile auxiliare, adică se determină prețul de cost efectiv al unui kWh energie electrică, al unui metru cub de apă, al unei tone-km transport etc.

Pentru atelierul de întreținere și reparații care are producție neomogenă și ale cărui cheltuieli au fost înregistrate pe comenzi, calculul prețului de cost are drept scop stabilirea volumului de cheltuieli aferent fiecărei comenzi.

După ce s-a efectuat calculul prețului de cost efectiv al produselor, serviciilor și lucrărilor secțiilor auxiliare se trece la decontarea (repartizarea) acestor cheltuieli pe locurile consumatoare respective.

S-a arătat că producția secțiilor auxiliare este destinată a fi consumată în cadrul activității de bază a întreprinderii asupra căreia se repartizează cheltuielile acestor secții. Dat fiind că, în marea lor majoritate, cheltuielile secțiilor auxiliare nu se pot identifica pe produsele activității de bază, deci sînt indirecte față de aceste produse, ele se repartizează asupra conturilor de cheltuieli indirecte „Cheltuielile secțiilor de producție" și „Cheltuielile generale ale întreprinderii", acestea debitîndu-se prin creditul contului „Producția auxiliară și anexă".

Ținînd seama de cele de mai sus, putem formula astfel funcția contabilă a contului „Producția auxiliară și anexă":

Se debitează pe analitice distincte deschise pentru fiecare secție, cu toate cheltuielile ocazionate de activitatea secțiilor auxiliare și anexe, prin creditul conturilor „Materii și materiale"

„Casa", „Salarii" etc., precum şi prin creditul contului „Cheltuielile generale ale întreprinderii", atunci cînd o anumită secţie auxiliară prestează servicii sau execută lucrări pentru terţi sau pentru sectorul de investiţii al întreprinderii.

Debitul contului „Producţia auxiliară şi anexă" reprezintă, la sfîrşitul lunii, totalul cheltuielilor de producţie ocazionate de activitatea secţiilor auxiliare şi anexe.

Se creditează la sfîrşitul lunii cu suma cheltuielilor repartizate asupra conturilor care reprezintă locurile consumatoare, prin debitul conturilor „Cheltuielile secţiilor de producţie", „Cheltuielile generale ale întreprinderii" etc.

Creditul contului „Producţia auxiliară şi anexă" reprezintă preţul de cost efectiv al produselor fabricate, al lucrărilor executate şi al serviciilor prestate în luna respectivă de secţiile auxiliare şi anexe ale întreprinderii.

Soldul contului „Producţia auxiliară şi anexă" reprezintă suma cheltuielilor privind producţia neterminată existentă la sfîrşitul lunii în cadrul unor secţii auxiliare (de exemplu, la atelierul de întreţinere şi reparaţii).

Ca şi contul „Producţia de bază", contul „Producţia auxiliară şi anexă" priveşte *procesele economice*, fiind un *cont de calculaţie*.

Aplicaţii privind înregistrarea consumului de materii şi materiale

Pentru exemplificarea înregistrărilor privind consumul de materii şi materiale, precum şi a celorlalte cheltuieli de producţie, se consideră că o întreprindere are trei secţii principale de producţie (I, II III).

În cadrul celor trei secţii se fabrică două produse (produsul A şi B).

Întreprinderea are, de asemenea, o centrală electrică ce produce energie pentru nevoile secţiilor de fabricaţie şi pentru sectorul administrativ al întreprinderii.

1. Se eliberează secţiilor principale de producţie 1 500 kg materie primă, la preţ planificat de 5,40 kg, care s-a consumat astfel :

800 kg × 5,40 = 4 320 lei pt. produsul *A*
700 kg × 5,40 = 3 780 lei pt. produsul *B*
Total 8 100 lei

Operaţia produce :

— Majorarea cheltuielilor directe de producţie cu consumul de materii prime care, în final, determină majorarea valorii produsului finit. Acest consum se înregistrează în debitul contului „Producţia de bază".

— Micşorarea valorii materiilor şi materialelor din depozitul întreprinderii care se înregistrează în creditul contului de activ „Materii şi materiale".

Debit : *Producţia de bază* 8 100
Produsul A 4 320
Produsul B 3 780

Credit : *Materii şi materiale* 8 100
(Materii prime)

2. La sfîrșitul lunii se repartizează diferența favorabilă de 0,15 lei pe unitate între prețul planificat și cel efectiv de aprovizionare al materiilor și materialelor consumate în producție, în cursul lunii (5,40 lei preț planificat — 5,25 lei preț efectiv = 0,15 lei) astfel :

800 kg × 0,15 = 120 lei asupra produsului A
700 kg × 0,15 = 105 lei asupra produsului B

Total 225 lei

Operația produce :

— Micșorarea cheltuielilor de producție înregistrate în debitul contului „Producția de bază" cu suma diferențelor favorabile. Pentru reducere, suma respectivă ar trebui trecută în partea opusă a contului, adică în creditul contului „Producția de bază". Pentru a nu se denatura mișcările creditoare ale acestui cont, diferențele favorabile se înregistrează în debitul contului, însă în roșu. Efectul operației este același, adică scăderea din prețul planificat a diferenței favorabile și obținerea prețului de cost efectiv de aprovizionare în debitul contului „Producția de bază".

— Reducerea diferențelor favorabile care se scad, prin creditarea contului respectiv de diferențe, cu suma în roșu.

Debit : *Producția de bază* 225
Produsul A 120
Produsul B 105
Credit : *Diferențe între prețurile planificate și cele efective ale materiilor și materialelor* 225

3. Se eliberează din magazie și se trece spre consum (încălzit) în secțiile principale de producție 1 800 kg combustibil la prețul de facturare[1] de 2 lei kg, astfel :

500 kg × 2 lei = 1 000 lei, la secția I
600 kg × 2 lei = 1 200 lei, la secția a II-a
700 kg × 2 lei = 1 400 lei, la secția a III-a

Total 3 600 lei

Operația produce modificări de genul celor arătate la operația 1, cu deosebirea că este vorba de o cheltuială indirectă, care se înregistrează astfel :

Debit : *Cheltuielile secțiilor de producție* 3 600
Secția I 1 000
Secția a II-a 1 200
Secția a III-a 1 400
Credit : *Materii și materiale* 3 600
(Combustibil)

4. Se eliberează din magazie pentru încălzitul birourilor administrației întreprinderii 300 kg combustibil la prețul de facturare de 2 lei kg.

— Se produc aceleași modificări arătate la operația 1, cu deosebirea că consumul respectiv privește conducerea și administrarea întreprinderii în totalitatea ei. Este o cheltuială indirectă care se înregistrează astfel :

Debit : *Cheltuielile generale ale întreprinderii* 600
Credit : *Materii și materiale* 600
(Combustibil)

[1] Întreprinderea în cadrul căreia au loc operațiile privind evidența materiilor și materialelor folosește pentru înregistrarea acestora prețul de cost planificat de aprovizionare. S-a folosit însă și prețul de facturare pentru a se cunoaște și această modalitate de evidență a materialelor.

5. Se eliberează centralei electrice 400 kg combustibil la prețul de facturare de 2 lei kg.

— Se produc modificările specificate la operația 1, fiind diferite numai locul de producție și natura consumului. Deși este vorba de o cheltuială indirectă, ea se înregistrează totuși direct în contul respectiv de calculație, fără a o mai reflecta în vreun cont colector și de repartizare, deoarece privește o secție (centrală electrică) cu producție omogenă.

Debit : *Producția auxiliară și anexă* 800
(Centrala electrică)
Credit : *Materii și materiale* 800
(Combustibil)

6. La sfîrșitul lunii se repartizează cota-parte de cheltuieli de aprovizionare de 0,10 lei de kg (500 lei : 5 000 kg = 0,10 lei) aferentă consumului de combustibil care a fost înregistrat în cursul lunii la prețul cu ridicata din factura furnizorului.

Operația produce :

— Majorarea cheltuielilor de producție (creștere de activ) cu suma cheltuielilor de aprovizionare.

— Micșorarea cheltuielilor de aprovizionare (micșorare de activ) cu suma ce se repartizează asupra locurilor respective de consum :

Debit : *Cheltuielile secțiilor de producție* 180
Secția I 50
Secția a II-a 60
Secția a III-a 70
Chletuielile generale ale întreprinderii 30
Producția auxiliară și anexă 40
(Centrala electrică)
Credit : *Cheltuielile de transport—aprovizionare* 250

Inregistrarea consumului de mijloace fixe

În afară de consumul de materii și materiale, consumul de mijloace fixe ocupă un loc important în desfășurarea activității întreprinderii.

Partea din valoarea mijloacelor fixe pe care acestea o transferă în mod succesiv produsului și care determină micșorarea atît a valorii, cît și a valorii de întrebuințare a mijloacelor fixe respective, este cunoscută sub numele de *uzură*.

Amortizarea înseamnă recuperarea contravalorii uzurii mijloacelor fixe, prin includerea în prețul de cost a sumelor corespunzătoare uzurii.

Amortizarea constituie un element al cheltuielilor de producție și ea trebuie să se reflecte în prețul de cost al produselor la a căror fabricare au participat mijloacele fixe.

Recuperarea propriu-zisă a sumei care reprezintă amortizarea mijloacelor fixe are loc după ce întreprinderea a vîndut produsele respective și a încasat contravaloarea lor de la cumpărător.

În evidența contabilă se înregistrează lunar, pe de o parte, uzura mijloacelor fixe aflate în funcțiune, iar pe de altă parte, amortizarea acestor mijloace.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor de activ, micșorarea valorii mijloacelor fixe cu suma uzurii ar trebui înregistrată în creditul contului de activ „Mijloace fixe" și, în același timp, în debitul contului „Fond statutar", ca urmare a faptului că micșorarea valorii unui mijloc atrage după sine micșorarea sursei corespunzătoare. Totuși, contul „Mijloace fixe" nu se creditează cu suma uzurii, deoarece această creditare ar duce la scăderea valorii de inventar a mijloacelor fixe și, în ultimă analiză, la soldarea contului „Mijloace fixe", ceea ce ar însemna că după datele contabile nu ar mai exista mijloacele fixe respective în întreprindere, deși în realitate ele există.

În afară de aceasta, valoarea de inventar a mijloacelor fixe reprezintă baza de calcul a amortizării, ceea ce necesită menținerea acestei valori în debitul contului „Mijloace fixe", tot timpul cît acestea rămîn în întreprindere.

Pentru considerentele de mai sus, înregistrarea uzurii mijloacelor fixe se face pe o cale indirectă, nu prin creditarea contului „Mijloace fixe", ci prin creditarea unui alt cont destinat în mod special pentru înregistrarea uzurii și denumit „Uzarea mijloacelor fixe".

Contul „*Uzarea mijloacelor fixe*" (cont de pasiv) are următoarea funcție contabilă:

Se creditează în fiecare lună, prin debitul contului „Fond statutar", cu suma care reprezintă uzura mijloacelor fixe aflate în funcțiune. Se mai creditează, prin debitul aceluiași cont, cu uzura mijloacelor fixe primite prin transfer cu titlu gratuit de la alte întreprinderi.

Se debitează cu suma uzurii aferentă mijloacelor fixe trecute în lichidare, egală cu valoarea de înregistrare a acestor mijloace, prin creditul contului „Mijloace fixe", precum și cu uzura mijloacelor fixe transferate cu titlu gratuit altor întreprinderi, prin creditul contului „Fond statutar". Se mai debitează, de asemenea, prin creditul contului „Fond statutar", cu valoarea reparațiilor capitale executate mijloacelor fixe, întrucît aceste reparații determină reducerea uzurii mijloacelor fixe reparate.

Soldul contului „Uzarea mijloacelor fixe" reprezintă suma uzurii aferentă mijloacelor fixe existente în întreprindere și aflate în funcțiune. Această sumă figurează în pasivul bilanțului, iar soldul contului „Mijloace fixe", care reprezintă valoarea

de inventar a tuturor mijloacelor fixe ale întreprinderii, figurează în activul bilanțului.

Cu ajutorul contului „Uzarea mijloacelor fixe" se poate stabili valoarea restantă (rămasă) a acestor mijloace, scăzînd uzura din valoarea de inventar a mijloacelor fixe.

Întrucît suma cu care se rectifică valoarea de inventar a mijloacelor fixe este arătată de contul „Uzarea mijloacelor fixe", acesta este considerat un *cont rectificativ* al valorii mijloacelor fixe.

Înregistrarea în conturi a amortizării este precedată de calcularea acesteia, adică de stabilirea alocațiilor de amortizare ce urmează a fi incluse în prețul de cost al produselor.

Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe reflectă, pe de o parte, includerea în cheltuielile de producție a alocațiilor de amortizare, stabilite pe fiecare loc de producție, iar pe de altă parte, obligația întreprinderii de a deconta fondul de amortizare creat. Această decontare constă în vărsarea amortizării pe destinațiile legale, și anume o cotă-parte la Banca de Investiții și alta la Banca de Stat, într-un cont special de disponibilități destinate reparațiilor capitale.

Cu unele excepții, amortizarea se include în mod indirect în prețul de cost al producției. Amortizarea mijloacelor fixe folosite în cadrul secțiilor auxiliare și anexe se înregistrează ca o cheltuială directă.

Principiul de înregistrare a amortizării este următorul: se debitează conturile de cheltuieli corespunzătoare locurilor de producție sau sectoarelor de activitate în care au fost folosite mijloacele fixe (de exemplu, contul „Cheltuielile secțiilor de producție", „Cheltuielile generale ale întreprinderii", „Producția auxiliară și anexă" etc.) și se creditează contul „Decontări privind amortizările", care reflectă obligația întreprinderii de a deconta fondul de amortizare creat, potrivit dispozițiilor legale.

Întrucît funcția contabilă a conturilor de cheltuieli enunțate mai sus a fost arătată, se insistă numai asupra contului **„Decontări privind amortizările"** (cont de pasiv).

Acest cont *se creditează* la sfîrșitul lunii, cu obligația creată de întreprindere, în momentul includerii amortizării în cheltuielile de producție, de a face decontarea sumei respective pe destinațiile legale. *Se debitează* cu suma amortizării decontată prin depunerea ei în cotele legale cuvenite Băncii de Investiții și respectiv Băncii de Stat, prin creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările" (analitic „Amortizări încasate").

Acest din urmă cont a fost în prealabil debitat cu ocazia încasării amortizării, operație care a avut loc o dată cu încasarea de la cumpărător a contravalorii produselor realizate, prin creditul contului „Realizări din activitatea de bază".

Cota-parte din amortizare care se depune la Banca de Stat se înregistrează într-un cont distinct denumit „*Cont special la Bancă pentru reparații capitale*" (cont de activ, de mijloace circulante bănești), care se debitează cu suma din amortizări depusă la Banca de Stat prin creditul contului „*Fond la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale*" (cont de pasiv, de surse asimilate celor proprii).

Soldul creditor al contului „Decontări privind amortizările" reprezintă obligația întreprinderii pentru suma amortizărilor inclusă în cheltuielile de producție și nedecontată încă.

Contul „Decontări privind amortizările" este un cont de surse atrase, deoarece cu ajutorul lui se înregistrează sume datorate de întreprindere, care urmează să fie decontate.

Aplicații privind înregistrarea consumului de mijloace fixe

1. În luna curentă întreprinderea „Tudor Vladimirescu" a calculat și a inclus în cheltuielile de producție următoarele alocații de amortizare:

— 5 540 lei pentru mijloacele fixe din secțiile principale de fabricație, din care:

2 100 pentru secția I
1 600 pentru secția a II-a
1 840 pentru secția a III-a

— 1 067 lei pentru clădirile administrative

— 1 200 lei pentru mijloacele fixe de la centrala electrică

Total 7 807 lei.

Operația produce:

— Majorarea cheltuielilor de producție (elemente de activ) care se înregistrează în debitul conturilor respective de cheltuieli.

— Crearea obligației întreprinerdii (element de pasiv) de a deconta suma amortizării inclusă în prețul de cost.

Această obligație se înregistrează în creditul contului corepunzător de pasiv.

Debit:	*Cheltuielile secțiilor de producție*		5 540
	Secția I	2 100	
	Secția a II-a	1 600	
	Secția a III-a	1 840	
	Cheltuieli generale ale întreprinderii		1 067
	Producția auxiliară și anexă (Centrala electrică)		1 200
Credit:	*Decontări privind amortizările*		7 807

2. Se decontează suma amortizării prin depunerea ei la Banca de Investiții lei 4 684 și la Banca de Stat, cu contul special pentru reparații capitale, lei 3 123.

Operația produce:

— Micșorarea obligației (element de pasiv) față de Banca de Investiții și față de Banca de Stat cărora se face decontarea sumei. Înregistrarea se face în debitul contului de pasiv „Decontări privind amortizările".

— Micșorarea sumei amortizării din contul B de la bancă (element de activ), care se înregistrează în creditul contului corespunzător de activ).

Debit: *Decontări privind amortizările* 7 807

Credit: *Decontările privind produsele expediate, lucrările executate, serviciile prestate, acumulările și amortizările* 7 807
(Amortizări încasate)

3. Se înregistrează încasarea în contul special pentru reparații capitale de la Banca de Stat a sumei de 3 123 lei reprezentînd cota-parte din amortizare destinată reparațiilor capitale. Concomitent se constituie sursa acestor mijloace bănești spre a se cunoaște proveniența și destinația lor.

Operația produce:

— Majorarea disponibilităților bănești destinate reparațiilor capitale (creștere de activ) care se reflectă în debitul contului respectiv de activ.

— Constituirea unei noi surse de procurare a mijloacelor circulante reprezentată de fondul nou creat (creștere de pasiv) care se reflectă în creditul contului corespunzător de pasiv.

Debit: Cont special la bancă pentru reparații capitale 3 123

Credit: Fond la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale . 3 123

4. Se înregistrează uzura mijloacelor fixe, egală cu suma amortizării, calculată pe luna curentă, de 7 807 lei.

Operația produce:

— Micșorarea sursei proprii din care au fost procurate mijloacele fixe, adică a fondului statutar. Această micșorare se înregistrează în debitul contului „Fond statutar".

— Micșorarea valorii de inventar a mijloacelor fixe cu suma uzurii acestora, care se înregistrează în creditul contului „Uzarea mijloacelor fixe".

Debit: *Fond statutar* 7 807

Credit: *Uzarea mijloacelor fixe* 7 807

Înregistrarea cheltuielilor de retribuire a muncii

În prețul de cost al produselor se reflectă nu numai consumul de mijloace de producție, adică de muncă trecută, ci și consumul de muncă vie (de forță de muncă), care își găsește expresia în cheltuielile de retribuire a muncii.

Retribuirea muncii se face sub forma salariului.

Salariul, în socialism, reprezintă acea parte din venitul național pe care oamenii muncii o primesc de la stat, în formă bănească, în funcție de cantitatea și calitatea muncii depuse de ei.

Un rol deosebit de important pentru cointeresarea într-o măsură cît mai mare a celor ce muncesc îl au *formele de salarizare* a muncitorilor și funcționarilor.

Forma de salarizare trebuie să corespundă specificului producției.

În funcție de conținutul procesului de producție și de formele sale organizatorice, întreprinderile noastre aplică două forme principale de salarizare și anume :

— salarizarea în acord ;
— salarizarea după timpul de lucru (în regie).

Forma de salarizare în acord asigură cointeresarea muncitorilor în măsura cea mai mare, deoarece plata se face pentru fiecare piesă, operație etc.

În general, se aplică două variante ale formei de salarizare în acord : acord simplu și acord premial. Salarizarea în acord simplu constă în remunerarea muncii potrivit normei de timp stabilită pentru unitatea de produs. Salarizarea în acord premial constă în aceea că muncitorilor de bază li se acordă, în afară de salariul în acord, un premiu calculat prin aplicarea unui anumit procent asupra salariului tarifar, pentru îndeplinirea și depășirea planului.

Salarizarea după timpul lucrat se aplică la acele locuri de muncă unde cantitatea de muncă pentru fabricarea unui produs, executarea unei operații etc. nu poate fi măsurată și deci nu pot fi stabilite norme.

În practica întreprinderilor, salariile se prezintă sub două forme : salarii de bază și salarii suplimentare.

Salariile de bază sînt cele achitate muncitorilor și funcționarilor pentru timpul efectiv lucrat în întreprindere. În această categorie de salarii se includ : salariul tarifar achitat personalului întreprinderii pentru munca în acord sau după timpul lucrat, premiile achitate pentru depășirea planului de producție, plata orelor suplimentare efectuate în cadrul normelor legale, sporul pentru orele de muncă prestate în timpul nopții etc.

Salariile suplimentare reprezintă plăți făcute muncitorilor și funcționarilor pe baza prevederilor legislației muncii, fără ca aceștia să fi prestat o muncă efectivă în cadrul întreprinderii (de exemplu, sumele plătite pentru concediul de odihnă, salariile achitate unor muncitori și funcționari pe timpul cît aceștia îndeplinesc anumite sarcini de interes obștesc etc.).

Salariile de bază, împreună cu cele suplimentare, cuvenite personalului scriptic (permanent) și nescriptic reprezintă *fondul de salarii* al întreprinderii.

S-a arătat că salariile plătite muncitorilor și funcționarilor reprezintă pentru întreprindere o cheltuială de producție care se include în prețul de cost al producției.

Din punctul de vedere al modului de includere în prețul de cost, trebuie făcută distincția între salariile directe și salariile indirecte.

Salariile directe, ca orice cheltuieli de acest gen, sînt acelea care se pot identifica și repartiza direct pe produsele care le-au ocazionat. Din această categorie fac parte salariile de bază ale muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor. Aceste salarii se includ în cheltuielile de producție prin repartizarea lor, la sfîrșitul lunii, direct asupra contului „Producția de bază" pe analitice distincte ale acestui cont.

Salariile muncitorilor din secțiile auxiliare se repartizează, de asemenea, direct asupra secțiilor respective.

Salariile indirecte sînt acelea care nu se pot identifica pe produse, datorită faptului că muncitorii și funcționarii cărora le-au fost achitate nu au lucrat nemijlocit la fabricarea unui anumit produs, ci au depus o activitate în folosul întregii producții a întreprinderii (de exemplu : salariile de bază și suplimentare ale muncitorilor auxiliari din secții, ocupați cu deservirea instalațiilor de producție sau cu lucrări gospodărești sau administrative în cadrul secțiilor de producție, salariile de bază și suplimentare ale personalului administrativ și de conducere etc.).

Salariile suplimentare ale muncitorilor de bază au, de asemenea, caracterul de cheltuieli indirecte.

Neputîndu-se localiza direct pe produse, categoriile de salarii enumerate mai sus nu se pot repartiza direct asupra contului „Producția de bază", ci ele ajung în debitul acestui cont, pe analiticele respective, prin filiera obișnuită a cheltuielilor indirecte, adică după ce au fost înregistrate mai întîi în debitul contului „Cheltuielile secțiilor de producție" sau „Cheltuielile generale ale întreprinderii".

În afară de salarii, întreprinderile mai includ în fiecare lună în prețul de cost al producției și *contribuțiile asupra salariilor*, denumite și contribuții pentru asigurările sociale. Acestea reprezintă sumele pe care întreprinderile le plătesc lunar asigurărilor sociale de stat, în scopul constituirii fondurilor bănești pentru acordarea de către stat a ajutoarelor materiale acelor salariați care și-au pierdut temporar capacitatea de muncă (în caz de boală, accident etc.), acordarea de pensii în caz de invaliditate, trimiterea la odihnă a salariaților etc.

În socialism, contribuțiile pentru asigurările sociale sînt suportate în întregime de întreprinderi. Ele se calculează lunar prin aplicarea procentului legal, stabilit pe fiecare ramură,

asupra întregului cîştig brut realizat de salariaţi în luna respectivă.

Întreprinderile au dreptul să acorde salariaţilor anumite ajutoare materiale, din sumele pe care ele le datorează asigurărilor sociale. Restul datorat se achită o singură dată pe lună, la ridicarea sumelor necesare plăţii chenzinei a doua.

Spre deosebire de salarii, care din punctul de vedere al includerii lor în preţul de cost pot fi directe sau indirecte, contribuţiile privind salariile muncitorilor din activitatea de bază sînt numai cheltuieli indirecte. Ca atare, sumele respective se înregistrează mai întîi în debitul contului ,,Cheltuielile secţiilor de producţie'' sau ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii'' şi apoi la sfîrşitul lunii se repartizează, împreună cu celelalte cheltuieli indirecte, asupra contului ,,Producţia de bază'', pe analitice distincte ale acestui cont.

Contribuţiile privind salariile muncitorilor din cadrul secţiilor auxiliare şi anexe se includ direct în cheltuielile secţiilor respective.

Pe lîngă salariile cuvenite muncitorilor şi funcţionarilor pe luna curentă şi contribuţiile aferente acestor salarii, unele întreprinderi şi anume acelea a căror dinamică a producţiei diferă simţitor de la un trimestru la altul mai includ în cheltuielile de producţie ale lunii curente şi *sumele preliminate pentru salariile de concediu*, împreună cu contribuţiile corespunzătoare. Deşi salariile pe timpul concediilor urmează a se achita efectiv în perioadele viitoare de gestiune, totuşi, ele se includ anticipat în preţul de cost, începînd cu prima lună a anului, evitîndu-se astfel creşterea preţului de cost cu sumele respective numai în lunile de concediu.

Din punctul de vedere al modului de includere în preţul de cost, preliminările de concediu, împreună cu cele pentru premii (cu excepţia preliminărilor pentru premiile muncitorilor direct productivi), sînt cheltuieli indirecte.

Aceasta înseamnă că sumele respective se înregistrează, în primul rînd, în debitul conturilor de cheltuieli indirecte (,,Cheltuielile secţiilor de producţie'' şi ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii'') şi apoi, la sfîrşitul lunii, se repartizează de la aceste conturi, împreună cu celelalte cheltuieli indirecte, asupra contului ,,Producţia de bază'', pe analitice distincte ale acestui cont.

O altă problemă strîns legată de aceea a salariilor o constituie *impozitul pe salarii*.

Acesta este datorat de muncitori şi funcţionari. Ei primesc de la întreprindere salariul net (salariul brut minus impozitul).

Întreprinderea ridică din contul său de la bancă suma netă a salariului, iar pentru impozitul datorat de muncitori și funcționari dă dispoziție băncii să vireze suma respectivă în contul bugetului statului.

Principalele conturi folosite în evidența contabilă pentru înregistrarea operațiilor privind retribuirea muncii sînt următoarele :

Contul ,,**Salarii**'' (cont de activ) este destinat pentru înregistrarea salariilor de bază și suplimentare, precum și a premiilor ce fac parte din fondul de salarii și care urmează a se include în prețul de cost al lunii curente.

Acest cont *se debitează* la sfîrșitul fiecărei luni, cu totalul brut al salariilor prevăzut în statul de salarii, prin creditul contului ,,Muncitori și funcționari''.

Se creditează, de asemenea, la sfîrșitul lunii, cu suma totală a salariilor incluse în cheltuielile de producție, prin debitul conturilor care reprezintă locurile de producție la care au lucrat muncitorii și funcționarii în cursul lunii respective, și anume : contul ,,Producția de bază'' pentru salariile de bază ale muncitorilor direct productivi, contul ,,Cheltuielile secțiilor de producție'' pentru salariile plătite personalului tehnic, administrativ și auxiliar al secțiilor, precum și pentru salariile suplimentare achitate muncitorilor direct productivi, contul ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii'' pentru salariile personalului administrativ și de conducere etc.

Pentru suma care reprezintă salariile muncitorilor din secțiile auxiliare de producție, contul ,,Salarii'' se creditează prin debitul contului ,,Producția auxiliară și anexă''.

La sfîrșitul lunii, după înregistrarea repartizării salariilor, contul ,,Salarii'' nu mai prezintă sold.

Întrucît în debitul acestui cont se colectează cheltuielile de retribuire a muncii, iar prin creditul său se face repartizarea cheltuielilor respective asupra locurilor de producție, contul ,,Salarii'' este un *cont de colectare și de repartizare*, ca și conturile ,,Cheltuielile secțiilor de producție'' și ,,Cheltuielile generale ale întreprinderii''.

Contul ,,Salarii'', prezintă și o *funcție statistică*, el fiind creat în mod special pentru această funcție, adică pentru urmărirea distinctă a salariilor care reprezintă o cheltuială importantă de producție. Înregistrarea privind includerea salariilor în cheltuielile de producție s-ar putea face și fără a se folosi contul ,,Salarii'', debitînd conturile care reprezintă locurile de producție, adică ,,Producția de bază'', ,,Cheltuielile secțiile de producție'',

„Cheltuielile generale ale întreprinderii" etc., prin creditul contului „Muncitori şi funcţionari".

Contul **„Muncitori şi funcţionari"** (cont de pasiv) este folosit pentru înregistrarea obligaţiei întreprinderii faţă de salariaţii săi permanenţi de a le achita acestora salariile de bază şi cele suplimentare, precum şi premiile care intră în structura fondului de salarii.

Acest cont *se creditează* la sfîrşitul lunii cu suma integrală a salariilor şi a premiilor cuvenite personalului scriptic, prin debitul contului „Salarii".

Se debitează cu impozitul asupra salariilor, care se scade din drepturile muncitorilor şi funcţionarilor, urmînd a se deconta bugetului statului, prin creditul contului „Decontări cu bugetul statului".

Celelalte reţineri din salariul muncitorilor şi funcţionarilor (imputaţii, popriri etc.) se înregistrează, de asemenea, în debitul contului „Muncitori şi funcţionari".

Acest cont se mai debitează cu suma netă a salariilor şi premiilor achitată muncitorilor şi funcţionarilor prin casieria întreprinderii, creditîndu-se contul „Casa".

Funcţia contului „Muncitori şi funcţionari" enunţată mai sus, corespunde situaţiei cînd salariile se achită o singură dată pe lună.

Dacă salariile se achită chenzinal, atunci contul „Muncitori şi funcţionari" prezintă următoarea funcţie:

Se debitează în cursul lunii cu avansul chenzinal achitat muncitorilor şi funcţionarilor prin creditul contului „Casa".

La sfîrşitul lunii se creditează cu suma brută a salariilor, prin debitul contului „Salarii".

Tot la sfîrşitul lunii se debitează cu impozitul pe salarii, prin creditul contului „Decontări cu bugetul statului".

Fiind debitat în cursul lunii cu suma avansului chenzinal şi creditat la sfîrşitul lunii cu totalul salariilor şi debitat, de asemenea, la sfîrşitul lunii cu impozitul asupra salariilor, contul „Muncitori şi funcţionari" se prezintă cu sold creditor, fapt pentru care el este un cont de pasiv, deşi în cursul lunii şi-a început funcţia prin debitare.

Soldul creditor pe care îl prezintă la sfîrşitul lunii contul „Muncitori şi funcţionari", înainte de achitarea salariilor, reprezintă drepturile cuvenite salariaţilor pentru chenzina a doua. La achitarea acestor drepturi contul „Muncitori şi funcţionari" se debitează prin creditul contului „Casa".

Dacă după trecerea termenului legal de plată a salariilor, contul „Muncitori şi funcţionari" mai prezintă sold creditor,

aceasta arată suma netă a salariilor neridicate în termen. Pentru aceste salarii, muncitorii şi funcţionarii respectivi devin creditorii întreprinderii pînă la achitarea drepturilor lor.

Oglindind în creditul său sume datorate de întreprindere, dar pe care aceasta le foloseşte pe perioada de la stabilirea şi înregistrarea drepturilor de salarii şi pînă la achitarea lor, contul „Muncitori şi funcţionari" este un *cont de surse atrase.*

Înregistrarea impozitului asupra salariilor se face cu ajutorul contului **„Decontări cu bugetul statului"** (cont de pasiv), care funcţionează astfel :

Se creditează cu impozitul asupra salariilor reţinut de întreprindere de la muncitori şi funcţionari, prin debitul contului „Muncitori şi funcţionari".

Se debitează cu impozitele decontate (achitate) de întreprindere bugetului statului, din contul de la bancă, prin creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Soldul creditor al contului reprezintă impozitul pe salarii sau impozite de altă natură datorate şi neachitate încă de întreprindere.

Contul „Decontări cu bugetul statului" este un *cont de surse atrase,* deoarece cuprinde în creditul său sume datorate bugetului statului, dar pe care întreprinderea le foloseşte în circuitul său de la data creării obligaţiei şi pînă la stingerea ei.

Înregistrarea contribuţiilor pentru asigurări sociale trebuie să reflecte, pe de o parte, includerea în preţul de cost a acestor contribuţii, iar pe de altă parte, obligaţia întreprinderii de a deconta (achita) sumele respective asigurărilor sociale de stat. Aceasta se realizează prin debitarea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi creditarea contului **„Decontări privind asigurările sociale"** (cont de pasiv) care are următoarea funcţie contabilă :

Se creditează la sfîrşitul lunii, cu suma contribuţiilor calculate asupra salariilor şi premiilor şi datorate asigurărilor sociale de stat, prin debitul conturilor de cheltuieli, şi anume : „Cheltuielile secţiilor de producţie", „Cheltuielile generale ale întreprinderii", „Producţia auxiliară şi anexă" etc.

Se debitează cu sumele achitate salariaţilor întreprinderii în contul asigurărilor sociale, prin creditul contului „Casa", precum şi cu sumele achitate asigurărilor sociale de stat, prin creditul contului „Cont de decontare privind activitatea de bază".

Soldul creditor al acestui cont reprezintă contribuţiile asupra salariilor, nedecontate asigurărilor sociale.

Reflectînd în creditul său sume datorate asigurărilor sociale, dar pe care întreprinderea le foloseşte în circuitul său

pe o anumită perioadă, contul „Decontări privind asigurările sociale" este un *cont de surse atrase*.

Înregistrarea includerii în prețul de cost a sumelor necesare constituirii rezervelor pentru plata salariilor de concedii la întreprinderile care au dreptul să constituie asemenea rezerve, se face cu ajutorul contului **„Rezerve pentru cheltuieli preliminate"**.

Acesta are următoarea funcție contabilă:

Se creditează cu sumele incluse în cheltuielile de producție ale lunii curente, reprezentînd salariile pe timpul concediului precum și contribuțiile asupra acestor salarii, prin debitul conturilor „Cheltuielile secțiilor de producție", „Cheltuielile generale ale întreprinderii", „Producția auxiliară și anexă" etc.

Se debitează cu suma salariilor pe timpul concediului achitate și a contribuțiilor pentru asigurările sociale aferente acestor salarii, datorate prin creditul contului „Salarii" și al contului „Decontări privind asigurările sociale".

În cursul anului, contul „Rezerve pentru cheltuieli preliminate" trebuie să prezinte, în mod normal, sold creditor, acesta arătînd partea de salarii pentru concedii și de contribuții pentru asigurările sociale ce urmează a se achita în perioadele viitoare de gestiune.

Dacă întreprinderea a achitat pentru salariile de concedii și pentru contribuțiile asupra acestora, sume mai mari decît rezervele constituite pînă la data respectivă, atunci contul „Rezerve pentru cheltuieli preliminate" poate avea în cursul anului și sold debitor, acesta reprezentînd suma cu care plățile au depășit rezervele create.

La sfîrșitul anului, contul „Rezerve pentru cheltuieli preliminate" nu poate avea decît sold creditor.

Contul „Rezerve pentru cheltuieli preliminate" este un *cont de delimitare* a cheltuielilor de producție.

Aplicații privind înregistrarea cheltuielilor de retribuire a muncii

1. Întreprinderea „Tudor Vladimirescu" ridică din contul său de decontare de la bancă suma de 23 000 lei, în vederea achitării avansului din salarii pe luna curentă, cuvenit personalului scriptic.

Operația produce:

— Creșterea sumei numerarului din casieria întreprinderii, care se înregistrează în debitul contului „Casa".

— Micșorarea disponibilului din contul de decontare de la bancă, care se înregistrează în creditul contului de activ „Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază".

Debit: *Casa*	23 000
Credit: *Cont de decontare la bancă, privind activitatea de bază* . .	23 000

2. Se achită muncitorilor și funcționarilor avansul chenzinal de 23 000 lei.

Operația produce :

— Micșorarea drepturilor de salariu ale muncitorilor și funcționarilor cu suma avansului din salarii, (micșorare de pasiv) care se înregistrează în debitul contului „Muncitori și funcționari".

— Micșorarea numerarului din casieria întreprinderii cu suma achitată, care se înregistrează în creditul contului „Casa".

Debit : *Muncitori și funcționari* 23 000
Credit : *Casa* 23 000

3. Întreprinderea înregistrează la sfîrșitul lunii suma totală a salariilor de bază și suplimentare cuvenite muncitorilor și funcționarilor de 50 000 lei.

Operația produce :

— Creșterea cheltuielilor de producție cu suma salariilor care se înregistrează în debitul contului „Salarii".

— Constituirea obligației față de muncitori și funcționari, care se înregistrează în creditul contului „Muncitori și funcționari".

Debit : *Salarii* 50 000
Credit : *Muncitori și funcționari* 50 000

4. Impozitul reținut din salariile muncitorilor și funcționarilor pe luna curentă este de 4 000 lei.

Operația produce :

— Reducerea sumei cuvenită muncitorilor și funcționarilor din salariul cărora se reține impozitul, reducere care se înregistrează în debitul contului „Muncitori și funcționari".

— Crearea obligației față de bugetul statului în contul căruia urmează să se vireze impozitul. Această obligație se înregistrează în creditul contului „Decontări cu bugetul statului".

Debit : *Muncitori și funcționari* 4 000
Credit : *Decontări cu bugetul statului* 4 000

5. La sfîrșitul lunii se include în cheltuielile de producție suma totală a salariilor de 50 000 lei, ținînd seama de următoarea repartiție pe categorii de muncitori și locuri de producție :

a) Lei 24 000, salarii de bază ale muncitorilor direct productivi, din care :

— lei 13 000 pentru produsul A
— lei 11 000 pentru produsul B

b) Lei 20 000, salarii suplimentare ale muncitorilor direct productivi și ale personalului tehnic, administrativ și auxiliar din secție din care :

— lei 7 300 pentru secția I
— lei 6 000 pentru secția aII-a
— lei 6 700 pentru secția a III-a

c) Lei 4 000, salariile de bază și suplimentare ale personalului administrativ și de conducere.

d) Lei 2 000, salariile de bază și suplimentare ale muncitorilor de la centrala electrică.

Operația produce :

— Creșterea cheltuielilor de producție cu suma totală a salariilor, care se înregistrează în debitul conturilor respective de cheltuieli.

— Scăderea sumei respective din debitul contului „Salarii" unde ea a fost colectată.

Pentru aceasta se creditează contul „Salarii"

Debit : *Producția de bază* 24 000
Produsul A 13 000
Produsul B 11 000
Cheltuielile secțiilor de producție 20 000
Secția I 7 300
Secția a II-a 6 000
Secția a III-a 6 700
Cheltuieli generale ale întreprinderii 4 000
Producția auxiliară și anexă 2 000
(Centrala electrică)

Credit : *Salarii* 50 000

6. La sfîrșitul lunii se stabilesc și se includ în cheltuielile de producției contribuțiile pentru asigurările sociale, care reprezintă 5% din salariul muncitorilor și funcționarilor, astfel :

a) Lei 1 200, contribuții asupra salariilor de bază ale muncitorilor direct productivi (5% din 24 000), lei 1 000 asupra salariilor suplimentare ale personalului direct productiv și ale personalului tehnic, administrativ și auxiliar al secțiilor (5% asupra 20 000 lei), repartizate pe secții, astfel :

lei 865, pentru secția I
lei 700, pentru secția a II-a
lei 635, pentru secția a III-a

b) Lei 200, contribuții asupra salariilor de bază și suplimentare ale personalului administrativ și de conducere (5% din 4 000).

c) Lei 100, contribuții asupra salariilor muncitorilor de la centrala electrică (5% din 2 000).

Operația produce :

— Creșterea cheltuielilor de producție cu suma asigurărilor sociale, pentru aceasta debitîndu-se conturile respective de cheltuieli.

— Crearea obligației pentru întreprindere de a deconta contribuțiile asupra salariilor, aceasta reflectîndu-se în creditul contului „Decontări privind asigurările sociale".

Debit : *Cheltuielile secțiilor de producție* 2 200
Secția I 865
Secția a II-a 700
Secția a III-a 635
Cheltuielile generale ale întreprinderii 200
Producția auxiliară și anexă 100
(Centrala electrică)

Credit : *Decontări privind asigurările sociale* 2 500

7. La sfîrșitul lunii se includ în cheltuielile de producție sumele preliminate pentru plata salariilor de concedii și a contribuțiilor asupra acestor salarii astfel :

a) Pentru muncitorii direct productivi și pentru personalul tehnic, administrativ și auxiliar al secțiilor de producție repartizate pe secții, astfel :

lei 2 835 pentru secția I
lei 2 415 pentru secția a II-a
lei 2 100 pentru secția a III-a . . . . . 7 350 lei
b) pentru personalul administrativ și de conducere . . . . . 1 050 lei
c) pentru muncitorii de la centrala electrică . . . . . 525 lei

Operația produce :

— Creșterea cheltuielilor de producție cu suma preliminărilor de 8 925 lei. Această sumă se înregistrează în debitul conturilor respective de cheltuieli.

— Creșterea rezervei din care întreprinderea este obligată să achite salariile de concedii, precum și contribuțiile asupra acestor salarii, pe măsură ce ele devin exigibile. Această creștere a rezervelor se înregistrează în creditul contului „Rezerve pentru cheltuieli preliminate".

Debit : *Cheltuielile secțiilor de producție* 7350
Secția I 2835
Secția a II-a 2415
Secția a III-a 2100
Cheltuielile generale ale întreprinderii 1 050
Producția auxiliară și anexă 525
(centrala electrică)
Credit : *Rezerve pentru cheltuielile preliminate* 8925

8. Se achită bugetului statului impozitul asupra salariilor de 4 000 lei din contul de decontare al întreprinderii.

Operația produce :

— Stingerea obligației întreprinderii față de bugetul statului. Aceasta se reflectă în debitul contului „Decontări cu bugetul statului"

— Micșorarea disponibilului existent în contul de decontare, care se înregistrează în creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit : *Decontări cu bugetul statului* 4 000
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . . 4 000

9. Se ridică din contul de decontare suma netă a salariilor de 23 000 lei (adică 50 000 minus 23 000 lei avans chenzinal, minus 4 000 lei impozit) cuvenită muncitorilor și funcționarilor pentru chenzina a doua.

— Se produc modificările arătate la operația 1.

Debit : *Casa* 23 000
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . 23 000

10. Se achită muncitorilor și funcționarilor suma de 23 000 lei.
Se produc modificările arătate la operația 2 (plata avansului din salariu).

Debit : *Muncitorii și funcționarii* 23 000
Credit : *Casa* 23 000

11. Întreprinderea achită asigurărilor sociale suma de lei 2 500, din contul său de decontare

— Se produc modificările arătate pentru operația 5 (plata impozitelor)

Debit : *Decontări privind asigurările sociale* 2 500
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . . 2 500

d) *Obținerea de produse finite din procesul de fabricație*

Înregistrarea produselor finite obținute din procesul de fabricație se face în tot cursul lunii, pe baza documentelor corespunzătoare. Pe măsura obținerii lor, o parte din aceste produse sînt expediate clienților, conform contractelor încheiate cu aceștia.

Această mișcare a produselor finite de la secții către depozit și de la depozit către clienți are loc în cursul lunii, deci înainte de a se stabili prețul de cost efectiv al acestor produse.

Calcularea prețului de cost efectiv al produselor finite se face numai la sfîrșitul lunii, cînd în debitul contului „Producția de bază" sînt înregistrate și cheltuielile indirecte, prin preluarea lor de la conturile colectoare și de repartizare.

Necunoașterea prețului de cost efectiv în cursul lunii, precum și necesitatea comparării cheltuielilor de producție planificate cu cele efective fac ca evidența contabilă să folosească prețul de cost planificat de producție pentru înregistrarea produselor finite obținute din procesul de fabricație. La acest preț se înregistrează și eliberarea din depozit a produselor finite pentru a fi expediate clienților.

Prețul de cost planificat al fiecărui produs stabilit pe baza calculației de plan se compară la sfîrșitul lunii cu prețul de cost efectiv, stabilit pe baza calculației de dare de seamă.

În acest fel se determină diferențele între prețul de cost planificat și cel efectiv de producție al produselor finite fabricate în luna respectivă, adică suma cheltuielilor cu care a fost depășit prețul planificat al produselor (diferențe nefavorabile) sau economiile de cheltuieli realizate de întreprindere față de prețul planificat (diferențe favorabile).

Pentru *înregistrarea produselor finite* obținute din secțiile de fabricație, evidența contabilă folosește contul „Produse finite" (cont de activ).

Lucrările executate și serviciile prestate de întreprindere pentru terți (transporturi, lucrări de reparații etc.) nu se înregistrează în contul „Produse finite", deoarece ele se facturează clienților pe măsura executării, fără a se putea înmagazina.

Dacă din procesul de producție rezultă semifabricate care se înmagazinează de către întreprindere, urmînd să fie date în continuare spre prelucrare în cadrul aceleiași întreprinderi, sau să fie vîndute, acestea de asemenea nu se înregistrează în contul „Produse finite", ci într-un cont distinct, intitulat „Semifabricate din producție proprie".

Rebuturile definitive se separă de produsele bune prin înregistrarea lor la contul „Pierderi din rebuturi".

Deșeurile obținute din procesul de producție se înregistrează la contul „Materii și materiale".

— Contul „Produse finite" *se debitează* cu prețul planificat al produselor finite, pe măsura obținerii acestora din procesul de fabricație, prin creditul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției".

Pentru a arăta felul produselor obținute, se deschid conturi analitice distincte în cadrul contului sintetic, „Produse finite".

Dacă ar fi posibilă calcularea prețului de cost efectiv al produselor, chiar în cursul lunii, atunci contul „Produse finite" s-ar putea debita direct cu acest preț, prin creditul contului „Producția de bază" care, în acest fel, ar transmite direct asupra contului „Produse finite" partea de cheltuieli efective, corespunzătoare produselor finite fabricate în cursul lunii.

Dat fiind că în cursul lunii contul „Producția de bază" are în debitul său numai o parte din cheltuielile de producție, cu restul debitîndu-se abia la sfîrșitul lunii, el nu poate fi creditat în cursul lunii prin debitul contului „Produse finite". De aceea, între contul „Produse finite" și contul „Producția de bază" este necesar să se interpună contul „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" care, pe de o parte, creează evidenței contabile posibilitatea să înregistreze produsele finite pe măsura obținerii lor din procesul de fabricație, fără să se aștepte calculul prețului de cost efectiv, iar, pe de altă parte, ajută la stabilirea diferențelor între prețul de cost planificat și cel efectiv al produselor finite.

Creditarea contului „Produse finite" se face tot la prețul planificat, prin debitul contului „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate", pe măsură ce produsele finite sînt eliberate din depozit și expediate clienților. Pentru vînzările de produse reprezentînd sume mici care nu se decontează prin bancă contul „Produse finite" se creditează prin debitul contului „Realizări din activitatea de bază".

Soldul contului „Produse finite" reprezintă prețul planificat de producție al produselor finite aflate în stoc.

Înregistrînd mijloace circulante concretizate în bunuri materiale, contul „Produse finite" este un *cont de mijloace circulante materiale*.

— Contul „**Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției**" (cont bifuncțional) este folosit pentru înregistrarea, pe de o parte, a prețului planificat al produselor finite, al lucrărilor executate și al serviciilor prestate, iar pe de altă parte, pentru reflectarea prețului de cost efectiv al acelorași produse, lucrări și servicii.

Cuprinzînd atît prețul planificat de producție, cît și pe cel efectiv al produselor finite, lucrărilor executate și serviciilor prestate, acest cont ajută la stabilirea diferenței dintre cele două prețuri.

Contul „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" *se creditează*, în tot cursul lunii, cu *prețul*

planificat de producție al produselor finite obținute din procesul de fabricație, recepționate și înmagazinate, prin debitul contului „Produse finite".

Dacă întreprinderea execută anumite lucrări sau prestează servicii pentru terți (lucrări de reparații, servicii de transporturi etc.), care se facturează clienților pe măsura executării lor, prețul planificat al acestor lucrări și servicii se înregistrează, de asemenea, în creditul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției", însă prin debitul contului „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate".

Debitarea contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" are loc numai la sfîrșitul lunii, cu *prețul de cost efectiv* al produselor finite, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, stabilit pe baza postcalculului, prin creditul contului „Producția de bază" (pentru produsele finite) sau a contului „Producția auxiliară și anexă" (pentru lucrările executate și serviciile prestate terților de către aceste secții).

Soldul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" se poate stabili numai la sfîrșitul lunii și poate fi debitor sau creditor, în funcție de mărimea prețului de cost efectiv față de aceea a prețului planificat de producție.

Dacă prețul de cost efectiv înscris în debit este mai mare decît prețul planificat din credit, atunci soldul este debitor și reprezintă o *diferență nefavorabilă*, adică un plus de cheltuieli față de nivelul cheltuielilor planificate.

În situația opusă, și anume dacă prețul efectiv este mai mic decît cel planificat, atunci soldul este creditor și reprezintă o *diferență favorabilă*, adică o economie de cheltuieli față de cheltuielile planificate.

La sfîrșitul lunii, atît diferențele favorabile, cît și cele nefavorabile dintre prețul planificat și cel efectiv al produselor finite se trec prin înregistrări contabile, de la contul „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" cu ajutorul căruia au fost stabilite, la contul „Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite". În acest scop, se debitează contul respectiv de diferențe atît cu suma diferențelor nefavorabile (înscrise în negru), cît și cu suma diferențelor favorabile (înscrise în roșu), prin creditul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției".

Ajutînd la stabilirea depășirilor și a economiilor de cheltuieli efective față de cele prevăzute în plan, contul „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" este un cont de procese economice și anume de *control al nivelului cheltuielilor de producție*.

Aplicații privind înregistrarea produselor obținute din procesul de fabricație.

1. În cursul lunii curente s-au obținut din secțiile principale de producție următoarele produse care au fost recepționate și înmagazinate de către întreprindere :

Felul produselor	Cantitatea	Preț planificat unitar	Total preț planificat
Produsul A	600	73	43 800
Produsul B	500	69	34 500
			78 300

Operația produce :

— Creșterea valorii produselor finite din depozitul întreprinderii cu valoarea noilor produse obținute în cursul lunii din procesul de fabricație. Cu această majorare se debitează contul „Produse finite". Debitarea se face la prețul de cost planificat de producție, dat fiind că prețul de cost efectiv se stabilește numai la sfîrșitul lunii.

— Creditarea contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost a producției" cu prețul planificat al produselor obținute, ca urmare a faptului că nu poate fi creditat în cursul lunii contul „Producția de bază", pentru descărcarea sa cu suma cheltuielilor efective încorporate în produsele finite.

Debit :	*Produse finite*	. . . . .	78 300
	Produsul A	43 800	
	Produsul B	34 500	
Credit :	*Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției*		78 300

Din procesul de producție se pot obține, pe lîngă produse bune, și anumite produse care nu corespund standardelor și condițiilor tehnice. Acestea poartă numele de *rebuturi*. Ele se pot datora mai multor cauze, și anume : nerespectării condițiilor tehnologice, lipsei de control asupra calității muncii în procesul de producție, calității necorespunzătoare a materiilor și materialelor primite de la furnizori etc.

Indiferent de cauzele cărora se datoresc, precum și de faptul dacă sînt *recondiționabile* sau *definitive*, rebuturile determină cheltuieli neproductive care contribuie la creșterea prețului de cost al producției.

Evidența contabilă înregistrează, pe de o parte, valoarea rebuturilor definitive, iar, pe de altă parte, cheltuielile efectuate pentru îndreptarea rebuturilor recondiționabile. Pentru aceasta se folosește contul „Pierderi din rebuturi". În cazul rebuturilor definitive, acest cont *se debitează* cu suma care reprezintă prețul de cost efectiv al rebuturilor definitive constatate de serviciul controlului tehnic de calitate, prin creditul contului „Producția de bază".

În cazul rebuturilor recondiționabile, prețul efectiv al acestora rămîne înregistrat în debitul contului ,,Producția de bază'', iar cheltuielile efectuate pentru recondiționarea acestor rebuturi se înregistrează în debitul contului ,,Producția de bază'', prin creditul conturilor care arată natura cheltuielilor efectuate. Suma acestor cheltuieli se virează apoi în debitul contului ,,Pierderi din rebuturi'', prin creditul contului ,,Producția de bază''.

Contul ,,Pierderi din rebuturi'' *se crediteaza* cu sumele imputate vinovaților pentru rebuturi, prin debitul contului ,,Muncitori și funcționari'' sau ,,Debitori'', precum și cu alte recuperări (deșeuri), prin debitul contului ,,Materii și materiale''.

Restul nerecuperat reprezintă pierderea efectivă din rebuturi. Ea se include la sfîrșitul lunii în prețul de cost al produselor. Pentru aceasta, se creditează contul ,,Pierderi din rebuturi'', prin debitul contului ,,Producția de bază'', pe analitice distincte ale acestuia, care reprezintă produsul sau comanda respectivă.

În mod obișnuit, la sfîrșitul lunii, după ce au fost incluse în prețul de cost pierderile din rebuturi suportate de întreprindere și au fost imputate pierderile persoanelor vinovate, contul ,,Pierderi din rebuturi'' nu mai prezintă sold.

e) *Calcularea prețului de cost*

La sfîrșitul fiecărei luni, întreprinderile industriale calculează prețul de cost efectiv al produselor finite obținute în cursul lunii din procesul de fabricație. Calcularea prețului de cost al produselor finite, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate se sprijină pe datele evidenței contabile privind cheltuielile efective de producție și reprezintă una din sarcinile ei de bază.

S-a arătat că, din punctul de vedere al includerii lor în prețul de cost al produselor, cheltuielile de producție se împart în cheltuieli directe și cheltuieli indirecte.

Modul de înregistrare a acestor cheltuieli a fost arătat pe baza exemplelor date cu privire la consumul de materii și materiale, la amortizări, salarii etc.

În cele ce urmează se prezintă situația conturilor de procese de producție, folosite pentru înregistrarea cheltuielilor directe și indirecte, după care se trece la expunerea principalelor lucrări care se efectuează în evidența contabilă la sfîrșitul lunii, în legătură cu calcularea prețului de cost.

În ce privește cheltuielile directe, acestea au fost înregistrate direct în debitul contului „Producția de bază" (sintetic și analitic), obținîndu-se următoarea situație :

Debit	**Producția de bază**	*Credit*
— Materii prime	8 100	
— Diferențe favorabile	225	
— Salarii directe	24 000	
Total cheltuieli directe	31 875	

Debit	**Produsul A**	*Credit*	*Debit*	**Produsul B**	*Credit*
— Materii prime	4 320		— Materii prime	3 780	
— Diferențe favorabile	120		— Diferențe favorabile	105	
— Salarii directe	13 000		— Salarii directe	11 000	
Total	17 200		*Total*	14 675	

Cheltuielile indirecte privind activitatea secțiilor principale de producție, neputînd fi localizate pe produse, au fost înregistrate pe locurile respective de producție, adică pe secții. În acest scop s-a folosit contul sintetic „Cheltuielile secțiilor de producție", desfășurat în analitice deschise pentru fiecare secție în parte.

Cheltuielile secțiilor de producție

Debit	(Cont sintetic)	*Credit*
— Combustibil	3 600	
— Cheltuieli de aprovizionare	180	
— Amortizare	5 540	
— Salarii indirecte	20 000	
— Contribuții asigurări sociale	2 200	
— Prelimînări pentru salarii de concediu	7 350	
	38 870	
— Energie electrică[1]	4 125	
Total	42 995	

[1] Sumele privind consumul de energie electrică înregistrate în debitul conturilor colectoare de cheltuieli provin din repartizarea cheltuielilor centralei electrice, așa cum se arată în continuare.

Debit **Cheltuielile Secţiei I** *Credit*

— Combustibil	1 000
— Cheltuieli de aprovizionare	50
— Amortizare	2 100
— Salarii indirecte	7 300
— Contribuţii asigurări sociale	865
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 835
	14 150
— Energie electrică	1 450
Total	15 600

Debit **Cheltuielile secţiei a II-a** *Credit*

— Combustibi	1 200
— Cheltuieli de aprovizionare	60
— Amortizare	1 600
— Salarii indirecte	6 000
— Contribuţii asigurări sociale	700
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 415
	11 976
— Energie electrică	1 300
— *Total*	13 275

Debit **Cheltuielile Secţiei a III-a** *Credit*

— Combustibil	1 400
— Cheltuieli de aprovizionare	70
— Amortizare	1 840
— Salarii indirecte	6 700
— Contribuţii asigurări sociale	685
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 100
	12 795
— Energie electrică	1 375
Total	14 170

Cheltuielile privind conducerea şi administrarea întreprinderii constituie o categorie distinctă de cheltuieli indirecte.

Aceste cheltuieli au fost colectate în debitul contului „Cheltuielile generale ale întreprinderii", care prezintă următoarea situaţie:

Debit **Cheltuielile generale ale întreprinderii** *Credit*

— Combustibil	600
— Cheltuielile de aprovizionare	30
— Amortizare	1 067
— Salarii indirecte	4 000
— Contribuţii asigurări sociale	200
— Preliminări pentru salarii de concediu	1 050
	6 947
— Energie electrică	540
Total	7 487

Debit **Cheltuielile Secției I** *Credit*

— Combustibil	1 000
— Cheltuieli de aprovizionare	50
— Amortizare	2 100
— Salarii indirecte	7 300
— Contribuții asigurări sociale	865
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 835
	14 150
— Energie electrică	1 450
Total	15 600

Debit **Cheltuielile secției a II-a** *Credit*

— Combustibi	1 200
— Cheltuieli de aprovizionare	60
— Amortizare	1 600
— Salarii indirecte	6 000
— Contribuții asigurări sociale	700
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 415
	11 976
— Energie electrică	1 300
— *Total*	13 275

Debit **Cheltuielile Secției a III-a** *Credit*

— Combustibil	1 400
— Cheltuieli de aprovizionare	70
— Amortizare	1 840
— Salarii indirecte	6 700
— Contribuții asigurări sociale	685
— Preliminări pentru salarii de concediu	2 100
	12 795
— Energie electrică	1 375
Total	14 170

Cheltuielile privind conducerea și administrarea întreprinderii constituie o categorie distinctă de cheltuieli indirecte.

Aceste cheltuieli au fost colectate în debitul contului „Cheltuielile generale ale întreprinderii", care prezintă următoarea situație:

Debit **Cheltuielile generale ale întreprinderii** *Credit*

— Combustibil	600
— Cheltuielile de aprovizionare	30
— Amortizare	1 067
— Salarii indirecte	4 000
— Contribuții asigurări sociale	200
— Preliminări pentru salarii de concediu	1 050
	6 947
— Energie electrică	540
Total	7 487

Cheltuielile ocazionate de activitatea centralei electrice (secție auxiliară cu producție omogenă) au fost înregistrate în tot cursul lunii, direct în debitul contului „Producția auxiliară și anexă" (cont analitic „Centrala electrică"), obținîndu-se următoarea situație :

Debit	**Producția auxiliară**	*Credit*
— Combustibil	800	
— Cheltuieli de aprovizionare	40	
— Amortizare	1 200	
— Salarii	2 000	
— Contribuții asigurări sociale	100	
— Preliminări pentru salarii de concediu	525	
Total	4 665	

La sfîrșitul lunii se efectuează, pe baza datelor evidenței contabile, următoarele lucrări principale în legătură cu calcularea prețului de cost al produselor activității de bază :

1. Decontarea cheltuielilor secțiilor auxiliare pentru lucrările executate și serviciile prestate reciproc de către aceste secții.

2. Repartizarea cheltuielilor secțiilor auxiliare asupra secțiilor principale de fabricație, precum și asupra altor locuri de producție ale întreprinderii.

3. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor principale de producție de pe locuri (secții), pe produse.

4. Repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii asupra produselor finite.

5. Stabilirea producției neterminate existentă la sfîrșitul lunii.

6. Stabilirea prețului de cost efectiv al producției finite obținută.

1. Calcularea prețului de cost al produselor obținute din activitatea de bază necesită în primul rînd *decontarea lucrărilor și serviciilor prestate reciproc de secțiile auxiliare*, operație ce se execută la sfîrșitul lunii. Numai în acest mod devine posibilă decontarea cheltuielilor secțiilor auxiliare către secțiile principale de producție, deoarece prin aceasta se determină prețul lucrărilor și serviciilor secțiilor auxiliare care constituie un element al prețului de cost al producției de bază.

Decontarea reciprocă a cheltuielilor secţiilor auxiliare se face fie la preţul de cost planificat al serviciilor prestate reciproc, fie la preţul de cost efectiv din luna precedentă al acestor servicii, întrucît preţul de cost efectiv din luna curentă al acestor lucrări şi servicii se stabileşte mai greu, în condiţiile în care secţiile auxiliare şi-au efectuat unele altora servicii.

De exemplu, atelierul mecanicului şef execută reparaţii pentru centrala electrică, iar aceasta, la rîndul ei, furnizează energia electrică atelierului mecanic.

Decontarea reciprocă a cheltuielilor secţiilor auxiliare ocazionează înregistrări numai în conturile analitice ale contului sintetic „Producţia auxiliară şi anexă". Astfel, se debitează conturile analitice care reprezintă secţiile auxiliare consumatoare şi se creditează conturile analitice ale secţiilor care au prestat servicii sau au executat lucrări.

Decontarea serviciilor prestate şi a lucrărilor executate de secţiile auxiliare, secţiilor producţiei de bază sau celorlalte sectoare de activitate ale întreprinderii, se face numai la preţ de cost efectiv.

În exemplul luat, s-a presupus, pentru simplificare, că întreprinderea respectivă are o singură secţie auxiliară (centrala electrică), astfel că nu se pune problema decontărilor reciproce ale cheltuielilor secţiilor auxiliare.

În aceste condiţii, preţul de cost efectiv unitar (pe kWh) al curentului electric se poate stabili prin împărţirea totalului de cheltuieli de 4 665 lei (din debitul contului „Producţia auxiliară şi anexă") la cantitatea producţiei fabricate de centrala electrică.

Dacă, de exemplu, aparatele de măsurat au înregistrat în luna respectivă 9 330 kWh energie electrică, preţul unui kWh este de 0,50 lei

Se precizează că centrala electrică, ca şi celelalte secţii auxiliare cu producţie omogenă (centrala de apă, centrala de aburi, serviciul de transporturi) nu au producţie neterminată la începutul lunii şi nici la finele lunii, întrucît întreaga producţie a acestor secţii se consumă pe măsura obţinerii ei.

2. După efectuarea decontării reciproce a cheltuielilor secţiilor auxiliare se face *repartizarea cheltuielilor secţiilor auxiliare asupra secţiilor principale de producţie şi asupra celorlalte locuri de producţie ale întreprinderii.*

După cum s-a mai arătat, această decontare se face numai la preţul de cost efectiv.

În exemplul dat, trebuie să se repartizeze totalul cheltuielilor de producţie de 4 665 lei efectuate de centrala electrică asupra locurilor de producţie şi sectoarelor de activitate cărora li s-a furnizat curent electric.

În acest scop, se folosește următoarea situație de repartizare:

Secții sau alte locuri consumatoare	Centrala electrică (secție furnizoare)		
	Cantitatea livrată (kWh)	Preț de cost unitar	Total cheltuieli
Secția de producție I	2 900	0,50	1 450
Secția de producție a II-a	2 600	0,50	1 300
Secția de producție a III-a	2 750	0,50	1 375
Administrația întreprinderii	1 080	0,50	540
Total	9 330		4 665

— Pe baza acestei situații se înregistrează includerea în cheltuielile de producție ale secțiilor consumatoare a sumei de 4 665 lei, prețul de cost al curentului electric.

Operația produce:

— Majorarea cheltuielilor secțiilor de producție și a cheltuielilor de administrație și de conducere cu valoarea curentului electric consumat în cursul lunii.

— Micșorarea cheltuielilor de producție ale centralei electrice, prin repartizarea acestor cheltuieli asupra secțiilor și locurilor consumatoare.

Debit: *Cheltuielile secțiilor de producție* 4 125
Secția I 1 450
Secția a II-a 1 300
Secția a III-a 1 375
Cheltuielile generale ale întreprinderii 540

Credit: *Producția auxiliară și anexă*
(Centrala electrică). 4 665

La sfîrșitul lunii, după repartizarea cheltuielilor secțiilor auxiliare, contul „Producția auxiliară și anexă" se închide, el fiind debitat și creditat cu aceeași sumă, astfel:

Producția auxiliară și anexă

Debit		*Credit*	
Cheltuieli efectuate	4 665	Cheltuieli decontate	4 665

3. O altă etapă importantă a calculării prețului de cost o constituie *repartizarea pe produse a cheltuielilor indirecte ale secțiilor activității de bază.*

În urma repartizării cheltuielilor centralei electrice, cheltuielile indirecte ale secțiilor activității de bază însumează 42 995 lei, așa cum rezultă din debitul contului „Cheltuielile secțiilor de producție" redat mai înainte.

Repartizarea totalului cheltuielilor indirecte al fiecărei secții de producție se face, într-o anumită proporție, asupra tuturor produselor fabricate de secțiile respective. Proporția trebuie astfel stabilită, încît prețul de cost al produselor respective să fie încărcat cu o cotă-parte din cheltuielile indirecte ale secțiilor, cît mai aproape de realitate.

Pentru stabilirea proporției între cotele-părți din cheltuielile indirecte ale secțiilor activității de bază, ce se repartizează asupra diferitelor produse fabricate în secțiile respective, se folosesc anumite *baze de repartizare.*

Dintre acestea, în exemplul dat s-a folosit ca bază de repartizare a cheltuielilor indirecte suma salariilor directe, achitată pentru fabricarea produselor respective. În acest caz, se stabilește pentru fiecare secție cîte un coeficient de repartizare, prin raportarea totalului de cheltuieli ale secției la totalul salariilor directe aferente produselor fabricate în secția respectivă. Cu coeficientul astfel calculat se înmulțește suma salariilor directe ale fiecărui produs și se obține cota-parte din cheltuielile indirecte ale secției, ce trebuie inclusă în prețul de cost al fiecărui produs.

Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor de producție se face cu ajutorul unei situații de repartizare, care se întocmește pe baza datelor contabile.

Dăm mai jos o asemenea situație. Pentru completarea ei s-au folosit datele înregistrate în debitul contului „Cheltuielile secțiilor de producție".

1. Pe baza situației de repartizare se includ în prețul de cost al produselor cheltuielile indirecte ale secțiilor, în sumă de 42 995 lei, astfel : 23 383 lei pentru produsul A și 19 612 lei pentru produsul B.

Operația produce :

— Majorarea prețului de cost al produselor cu suma cheltuielilor indirecte ale secțiilor de producție. Această creștere se înregistrează în debitul contului „Producția de bază" (pe conturi analitice distincte).

— Micșorarea cheltuielilor de producție (scăderea lor din contul de colectare), prin repartizarea lor asupra produselor. Această scădere se înregistrează în creditul contului „Cheltuielile secțiilor de producție".

Debit : *Producția de bază* 42 995

Produsul A	23 383
Produsul B	19 612

Credit : *Cheltuielile secțiilor de producție* 42 995

Secția I	8 600 + 7 000 = 15 600
Secția a II-a	6 637 + 6 638 = 13 275
Secția a III-a	8 146 + 5 974 = 14 120

Situația privind repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor de fabricație

Felul cheltuielilor		Total cheltuieli	Cheltuielile pe secții		
			I	II	III
Combustibil		3 780	1 050	1 260	1 470
Amortizarea mijloacelor fixe		5 540	2 100	1 600	1 840
Salarii indirecte		20 000	7 300	6 000	6700
Contribuții asigurări sociale		2 200	865	700	635
Prelimînări pt. salarii de concediu		7 350	2 835	2 415	2 100
Energie electrică		4 125	1 450	1 300	1 375
Total		42 995	15 600	13 275	14 120
Baza de repartizare (salarii directe)	Produsul A	13 000	4 300	4 200	4 500
	Produsul B	11 000	3 500	4 200	3 300
Total salarii directe		24 000	7 800	8 400	7 800
Coeficient de repartizare			2	1,58	1,81
Cheltuieli repartizate	Produsul A	23 383	8 600	6 637	8 146
	Produsul B	19 612	7 000	6 638	5 974
Total cheltuieli repartizate		42 995	15 600	13 275	14 120

La sfîrșitul lunii, după înregistrarea repartizării cheltuielilor indirecte, contul „Cheltuielile secțiilor de producție" se închide, el fiind debitat și creditat cu același total de cheltuieli, astfel:

Debit **Cheltuielile secțiilor de producție** *Credit*

Cheltuielile colectate	42 995	Cheltuielile repartizate	42 995

Cheltuielile indirecte ale secțiilor de producție adăugate, în urma repartizării lor, în debitul contului „Producția de bază" formează, împreună cu cheltuielile directe, *prețul de cost de secție* al produselor respective, astfel:

Debit **Producția de bază** *Credit*

— Cheltuieli directe	31 875	
— Cheltuieli indirecte ale secțiilor de producție	42 995	
— Preț de cost de secție	74 870	

Debit	**Produsul A**	*Credit*	*Debit*	**Produsul B**	*Credit*
— Cheltuieli directe	17 200		— Cheltuieli directe	14 675	
— Cheltuieli indirecte ale secției de producție	23 383		— Cheltuieli indirecte ale secției de producție	19 612	
— Preț de cost de secție	40 583		— Preț de cost de secție	34 287	

Alături de cheltuielile directe de producție și cele indirecte ale secțiilor, în prețul de cost al produselor se mai includ și cheltuielile generale ale întreprinderii.

4. *Repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii asupra produselor* prezintă anumite particularități față de repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor de producție.

Astfel, ele fiind ocazionate de conducerea și administrarea întregii activități a întreprinderii, repartizarea lor nu se face pe bază de coeficienți diferiți, așa cum se procedează la repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor de producție, ci pe baza unui *coeficient unic de repartizare*.

Acest coeficient se obține prin raportarea sumei cheltuielilor generale ale întreprinderii asupra totalului prețului de cost de secție. Coeficientul astfel stabilit se înmulțește cu prețul de cost al secției pe fiecare produs, pentru a se determina partea din cheltuielile generale aferentă produsului respectiv.

Totalul cheltuielilor generale ale întreprinderii, așa cum rezultă din contul respectiv, este de 7 487 lei, iar totalul prețului de cost de secție este de 74 870 lei (din debitul contului „Producția de bază").

Coeficientul de repartizare $= \frac{7487}{74\,870} = 0{,}1$ ceea ce înseamnă că la 1 leu preț de cost de secție, revin 0,10 lei cheltuieli generale ale întreprinderii.

Înmulțind acest coeficient cu prețul de cost al secției pe fiecare produs se obține cota-parte din cheltuielile generale ale întreprinderii aferentă produsului respectiv astfel:

Pentru produsul A: 40 583 × 0,1 = 4 058 lei
Pentru produsul B: 34 287 × 0,1 = 3 429 lei
7 487 lei

1. Pe baza repartizării de mai sus, se include cota-parte din cheltuielile generale ale întreprinderii în prețul de cost al celor două produse.

Operația produce:

— Majorarea prețului de cost al produselor cu suma cheltuielilor generale ale întreprinderii. Această majorare se înregistrează în debitul contului „Producția de bază".

— Micșorarea cheltuielilor de producție (scăderea lor din contul de colectare) cu suma cheltuielilor generale repartizate asupra produselor. Această micșorare se înregistrează în creditul contului „Cheltuielile generale ale întreprinderii".

Debit: *Producția de bază* 7 487
Produsul A 4 058
Produsul B 3 429
Credit: *Cheltuielile generale ale întreprinderii* 7 487

La sfîrşitul lunii, după ce s-a înregistrat repartizarea cheltuielilor, contul „Cheltuielile generale ale întreprinderii" se închide, fiind debitat şi creditat cu acelaşi total de cheltuieli, astfel :

Debit	**Cheltuielile generale ale întreprinderii**	*Credit*
— Cheltuieli colectate 7 487		— Cheltuieli repartizate 7 487

Prin adăugarea cheltuielilor generale ale întreprinderii la preţul de cost de secţie se obţine *preţul de cost de uzină.* Acest preţ se reflectă în debitul contului „Producţia de bază", în urma înregistrărilor de pînă acum, astfel :

Debit	**Producţia de bază**	*Credit*
— Preţ de cost de secţie 74 870		
— Cheltuieli generale ale întreprinderii 7 487		
— Preţ de cost de uzină 82 357		

Debit	**Produsul A**	*Credit*
— Preţ de cost secţie 40 583		
— Chelt. generale întrepr. 4 058		
— Preţ cost uzină 44 641		

Debit	**Produsul B**	*Credit*
— Preţ de cost secţie 34 287		
— Chelt. generale întrepr. 3 429		
— Preţ de cost uzină 37 716		

După înregistrarea tuturor operaţiilor de repartizare a cheltuielilor indirecte de producţie, contul „Producţia de bază" reflectă în debitul său preţul de cost efectiv al producţiei, terminate şi neterminate, fabricată în luna respectivă.

Pentru a stabili preţul de cost efectiv al producţiei finite (terminate) este necesară *determinarea producţiei neterminate* existentă la finele lunii. Preţul de cost efectiv al producţiei finite reprezintă diferenţa dintre totalul cheltuielilor de producţie şi suma cheltuielilor aferente producţiei neterminate.

Stabilirea valorii producţiei neterminate constituie una din operaţiile importante pe care evidenţa contabilă trebuie s-o efectueze la sfîrşitul lunii, în legătură cu calculul preţului de cost.

Producţia neterminată se stabileşte, cantitativ şi valoric, pe baza inventarierii, ţinîndu-se seama de stadiul de prelucrare în care se află producţia neterminată în diferitele faze ale procesului de fabricaţie.

Evaluarea producției neterminate se face la prețul de cost efectiv. În prețul de cost al producției neterminate se include și o cotă din cheltuielile indirecte ale secțiilor de producție și din cheltuielile generale ale întreprinderii, în limitele stabilite prin plan.

Stabilirea valorii producției neterminate nu ocazionează înregistrări în evidența contabilă, ci se face numai diferența aritmetică între totalul cheltuielilor de producție din debitul contului „Producția de bază" și valoarea producției neterminate stabilită pe calea inventarierii. Rezultatul obținut reprezintă prețul de cost efectiv al producției finite.

Cu acest preț se creditează la sfîrșitul lunii contul „Producția de bază", prin debitul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției".

Fiind debitat cu totalul cheltuielilor de producție și creditat cu cheltuielile efective, aferente producției finite, contul „Producția de bază" prezintă la finele lunii sold debitor, acesta reprezentînd valoarea producției neterminate.

Pentru a stabili prețul de cost efectiv pe unitatea de produs, se raportează totalul cheltuielilor privind producția terminată la totalul unităților de produse finite, obținute din procesul de fabricație, în luna respectivă, așa cum rezultă din situația de mai jos[1]:

Denumirea produsului	Total cheltuieli pt. producția finită și neterminată	Valoarea prod. neterminate	Prețul de cost efectiv al producției finite	Cantități fabricate	Preț unitar		Diferențe			
					efectiv	planificat	Pe unitate		Total	
							favorabile	nefavorabile	favorabile	nefavorabile
Produsul A	44 641	2 641	42 000	600	70	73	3	—	1 800	—
Produsul B	37 716	3 716	34 000	500	68	69	1	—	500	—
	82 357	6 357	76 000	1 100					2 300	—

1. La sfîrșitul lunii se scade din contul de calculație „Producția de bază" suma cheltuielilor efective privind producția finită, adică 76 000 lei.

Această operație nu produce modificarea valorii mijloacelor economice. Ea este impusă de cerințe ale muncii practice de evidență contabilă, și anume de în-

[1] Toate datele cuprinse în tabel sînt rezultatul înregistrărilor și calculelor de mai înainte, cu excepția datelor privind producția neterminată, care au fost stabilite în mod convențional.

registrarea prețului de cost efectiv al produselor finite, în vederea comparării acestui preț cu cel planificat și stabilirea diferențelor respective.

Debit : *Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției* 76 000
Credit : *Producția de bază* 76 000
Produsul *A* 42 000
Produsul *B* 34 000

După înregistrarea acestei operații contul „Producția de bază" prezintă un sold debitor de 6 357 lei, acesta indicînd valoarea producției neterminate stabilită la finele lunii.

Debit **Producția de bază** *Credit*

— Total cheltuieli pt. producția finită și neterminată 82 357	— Cheltuieli privind producția finită 76 000

Debit **Produsul A** *Credit*

— Total chelt. pt. prod. finită și neterminată 44 641	— Cheltuieli privind producția finită 42 000

Debit **Produsul B** *Credit*

— Total chelt. pt. prod. finită și neterminată 37 716	— Cheltuieli privind producția finită 34 000

Valoarea producției neterminate de la sfîrșitul lunii curente se adaugă la cheltuielile de producție ale lunii următoare și apare ca sold inițial debitor al contului „Producția de bază".

Contul „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" prezintă, în exemplul dat, un sold creditor de 2 300 lei, indicînd o economie de cheltuieli de producție față de suma planificată a acestora (diferența favorabilă).

Debit **Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost** *Credit*

— Prețul de cost efectiv al producției finite 76 000	— Prețul planificat al producției finite 78 300 — Diferența favorabilă 2 300 76 000

Diferențele favorabile și nefavorabile stabilite cu ajutorul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției" (în exemplul de mai sus, diferențe favorabile de 2 300 lei) se virează în contul „Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite".

Această operație nu produce nici o modificare a valorii mijloacelor economice. Ea are drept scop închiderea unui cont, prin trecerea soldului său asupra altui cont, astfel :

Debit : *Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite* 2 300
Credit : *Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției* 2 300

— Contul **„Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite”** (cont de activ) este destinat, după cum rezultă din însăși denumirea sa, pentru înregistrarea, pe de o parte, a sumelor cu care a fost depășit prețul de cost planificat de producție, iar pe de altă parte, a economiilor de cheltuieli realizate de întreprindere față de prevederile planului.

Înregistrările în acest cont se fac numai la sfîrșitul lunii, după ce s-a efectuat calculul prețului de cost al produselor finite și s-au stabilit diferențele respective între prețul de cost efectiv și cel planificat de producție.

Acest cont *se debitează* la sfîrșitul lunii atît cu diferențele nefavorabile (în negru), cît și cu diferențele favorabile (în roșu), prin creditul contului „Rezultatul îndeplinirii planului prețului de cost al producției”.

Se creditează de asemenea la sfîrșitul lunii, cu suma diferențelor corespunzătoare prețului planificat al produselor expediate clienților (în negru sau în roșu, în funcție de natura diferențelor), prin debitul contului „Diferențe între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate și serviciilor prestate”.

Soldul contului de diferențe reprezintă suma diferențelor aferente produselor finite aflate în stoc la sfîrșitul lunii.

El este un cont *rectificativ* al valorii mijloacelor circulante materiale. Cu ajutorul său se rectifică prețul planificat al produselor finite aflate în stoc (prin adunare sau scădere), stabilindu-se astfel prețul de cost efectiv al produselor finite, cu care acestea se trec în activul bilanțului.

f) *Expedierea către cumpărători a produselor finite. Cheltuielile ocazionate de desfacerea produselor. Creditele pe documente depuse spre încasare.*

Una din laturile importante ale activității întreprinderii o constituie desfacerea produselor, adică eliberarea acestora din depozit și expedierea lor către consumatori. Livrarea produselor urmată de încasarea contravalorii lor marchează încheierea circuitului mijloacelor întreprinderii și constituie faza finală a acestui circuit, în care mijloacele consumate pentru fabricarea produselor se reîntorc în întreprindere sub formă de bani.

În economia socialistă, desfacerea produselor se face în mod planificat.

Produsele finite expediate clienților sînt urmărite distinct în evidența contabilă, pentru a se cunoaște stadiul mișcării lor în faza finală a circuitului.

Alături de produsele finite, evidența contabilă urmărește livrarea către terți a lucrărilor executate și a serviciilor prestate. Atît pentru produsele livrate, cît și pentru serviciile și lucrările executate, întreprinderea furnizoare întocmește documentele corespunzătoare pe care le depune la banca la care are deschis contul de decontare. Pe baza acestor documente se efectuează decontarea între furnizor și client. Pe baza aceloraşi documente, furnizorul obține de la banca sa credite pe documente depuse spre încasare.

Decontarea se face fie la prețul de vînzare cu ridicata al întreprinderii, dacă produsele livrate sînt mijloace de producție, fie la prețul cu ridicata al industriei, dacă produsele respective sînt obiecte de consum.

Decontarea între furnizor și cumpărător se face după caz, la prețul de vînzare cu ridicata al întreprinderii sau la prețul cu ridicata al industriei.

Pentru urmărirea mișcării produselor expediate de întreprinderea furnizoare întreprinderii cumpărătoare se folosește contul „**Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate**" (cont de activ).

Acest cont *se debitează* cu prețul planificat al produselor finite expediate clienților, prin creditul contului „Produse finite". Prin urmare, înregistrarea eliberării din depozit a produselor finite se face la același preț cu care s-au înregistrat la intrarea lor în depozite.

Pe măsură ce produsele expediate clienților sînt *realizate*, adică se încasează contravaloarea lor, *se creditează* contul „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate", prin debitul contului „Realizări din activitatea de bază".

Soldul debitor al contului „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate" reprezintă prețul planificat al produselor, serviciilor și lucrărilor facturate clienților, dar al căror preț de vînzare nu a fost încasat încă de către furnizor.

Reflectînd relații de decontare între furnizor și cumpărător, create în urma livrării produselor, contul „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate" este un cont de mijloace circulante în decontare ca și contul „Clienți", cu deosebirea că acest din urmă cont se debitează și se creditează cu prețul de vînzare al produselor expediate și nu cu prețul planificat al acestora.

Pentru a se cunoaște prețul de cost efectiv al produselor expediate clienților, se înregistrează la un cont distinct diferențele între prețul de cost planificat și cel efectiv de producție al produselor expediate. Aceasta se realizează cu ajutorul con-

tului ,,Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate'' (cont de activ).

Acest cont se debitează la sfîrşitul fiecărei luni cu suma diferenţelor nefavorabile (în negru) şi a celor favorabile (în roşu) între preţul planificat şi cel efectiv, aferente produselor expediate, prin creditul contului ,,Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor finite''.

Pe măsură ce se creditează contul ,,Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate'', se creditează şi contul respectiv de diferenţe (în negru sau în roşu) cu diferenţele corespunzătoare preţului planificat al produselor realizate, prin debitul contului ,,Realizări din activitatea de bază''.

Soldul contului de diferenţe privind produsele expediate reprezintă diferenţele corespunzătoare preţului planificat al produselor expediate clienţilor, dar a căror valoare n-a fost achitată de către aceştia.

Ca şi contul de diferenţe privind produsele finite, contul de diferenţe privind produsele expediate este un *cont rectificativ* al mijloacelor circulante.

Expedierea produselor către clienţi ocazionează *cheltuieli de desfacere* ca, de exemplu : transportul produselor, ambalarea acestora, cheltuieli de încărcare şi descărcare etc.

Ele mai sînt denumite şi *cheltuieli în afara producţiei*, datorită faptului că nu sînt legate de procesul de fabricaţie a produselor, ci de procesul de circulaţie a acestora.

Din punctul de vedere al modului cum afectează beneficiul furnizorului, cheltuielile în afara producţiei se împart în două categorii, şi anume : cheltuielile care se efectuează de către furnizori în contul cumpărătorului, urmînd a fi restituite de acesta, deci care nu micşorează beneficiul furnizorului, şi cheltuielile pe care le suportă furnizorul micşorîndu-şi beneficiul, prin adăugarea acestor cheltuieli la preţul de cost de uzină al produselor.

Prin adăugarea la preţul de cost efectiv de uzină al unui anumit produs a cheltuielilor ocazionate de desfacerea produsului respectiv se obţine *preţul de cost complet* (comercial).

Cele două categorii de cheltuieli de desfacere, amintite mai sus, se înregistrează în evidenţa contabilă la două conturi distincte, şi anume : cele care se efectuează în contul cumpărătorului se înregistrează în debitul contului ,,Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate'', prin creditul conturilor care arată natura cheltuielilor (la încasarea sumelor respective de la cumpărător, se debitează contul ,,Decontări privind

produsele expediate, lucrări executate, servicii prestate, acumulările şi amortizările'' prin creditul contului ,,Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate''); cheltuielile de desfacere pe care le suportă furnizorul se înregistrează cu ajutorul contului ,,**Cheltuieli în afara producţiei**'' (cont de activ).

Acest cont *se debitează* cu cheltuielile privind desfacerea produselor, pe care le suportă furnizorul, prin creditul conturilor care arată natura cheltuielilor de desfacere (,,Casa'', ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază'' etc.).

*Se crediteaz*ă la sfîrşitul lunii cu suma cheltuielilor în afara producţiei, corespunzătoare producţiei realizate (vîndută şi încasată), prin debitul contului ,,Realizări din activitatea de bază''.

Soldul debitor al contului ,,Cheltuieli în afara producţiei'' reprezintă cheltuielile de desfacere aferente produselor expediate, dar nerealizate încă.

Servind, pe de o parte, pentru colectarea cheltuielilor în afara producţiei, iar pe de altă parte, pentru repartizarea acestor cheltuieli, contul menţionat mai sus este un *cont colector şi de repartizare*.

Acoperirea necesarului de mijloace circulante la întreprinderea furnizoare pe perioada circulaţiei valorilor materiale se face prin *împrumuturi pe documente spre decontare*, acordate de Banca de Stat, pe baza documentelor depuse în termen de către furnizor la banca sa. Suma împrumutului pe documente este egală cu preţul planificat al produselor expediate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, mai puţin amortizarea aferentă acestor produse, lucrări şi servicii, plus eventualele cheltuieli de desfacere efectuate de furnizor în contul clientului.

Pe măsura încasării de la cumpărător a preţului de vînzare al produselor expediate, Banca de Stat retrage furnizorului creditul pe documente spre decontare, ce i-a fost acordat la expedierea produselor.

Pentru urmărirea creditului pe documente spre decontare, se foloseşte contul ,,**Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările**'' (cont analitic ,,*Documente spre decontare*''). Întrucît reflectă obligaţia întreprinderii faţă de Banca de Stat, acest cont analitic este un cont de pasiv.

*Se crediteaz*ă cu suma creditului pe documente spre încasare, obţinut de la Banca de Stat, egală cu preţul planificat al produselor expediate, mai puţin amortizarea aferentă acestor produse, plus cheltuielile de desfacere efectuate de furnizor în contul clientului, prin debitul contului ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază''.

Se debitează la retragerea împrumutului de către Banca de Stat la încasarea contravalorii facturii, cu aceeaşi sumă cu care s-a creditat, şi anume cu preţul planificat al produselor expediate şi încasate, mai puţin amortizarea, prin creditul contului care arată proveniența sumei încasate, şi anume contul „Realizări din activitatea de bază".

Soldul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate, serviciile prestate, acumulările şi amortizările" (cont analitic „Documente spre decontare") este întotdeauna creditor şi reprezintă preţul planificat, mai puţin amortizarea, al produselor pentru care s-au depus la bancă facturile, dar care nu s-au încasat pînă la o anumită dată.

Contul analitic „Documente spre decontare" este un *cont de surse împrumutate*, întrucît reflectă obligaţia întreprinderii pentru creditele obţinute de la Banca de Stat, în scopul reîntregirii mijloacelor sale circulante.

În afară de contul analitic „Documente spre decontare" contul sintetic „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" se mai desfăşoară şi pe alte analitice, al căror conţinut şi funcţie vor fi analizate în partea privind realizarea produselor finite.

Aplicaţii privind înregistrarea expedierii către clienţi a produselor finite. Modul de înregistrare a cheltuielilor de desfacere şi a creditelor pentru documentele de decontare.

1. Întreprinderea „Tudor Vladimirescu" expediază clienţilor săi, în luna curentă, următoarele produse :

Denumirea produsului	Cantitatea	Preţ planificat	Preţ efectiv	Diferenţe între preţul planificat şi efectiv	Preţ de vînzare
Produsul A	600	43 800	42 000	1 800	52 200
Produsul B	500	34 500	34 000	500	44 800
Total		78 300	76 000	2 300	97 000

Operaţia de expediere a produselor către client determină :

— Creşterea valorii produselor finite aflate în drum către cumpărător. Această creştere se înregistrează în debitul contului „Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate", la preţul planificat de producţie.

— Micşorarea valorii produselor finite existente în depozitul întreprinderii cu preţul planificat al produselor expediate. Această micşorare se reflectă în creditul contului „Produse finite".

Debit : *Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate* . . . 78 300
Produsul A 43 800
Produsul B 34 500
Credit : *Produse finite* 78 300
Produsul A 43 800
Produsul B 34 500

2. La sfîrşitul lunii, se repartizează diferenţele favorabile de 2 300 lei, corespunzătoare produselor expediate.

— Această operaţie nu modifică în nici un fel valoarea mijloacelor economice. Este vorba numai de virarea unei sume de la contul privind diferenţele produselor finite, la contul privind diferenţele produselor expediate, în scopul separării acestor diferenţe de cele aferente produselor finite aflate în stoc şi pentru cunoaşterea preţului de cost efectiv al produselor expediate.

Debit : *Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate* . . . . . | 2 300 |
Credit : *Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor finite* . . . . . | 2 300 |

3. Furnizorul a achitat din disponibilul său de la bancă suma de 800 lei pentru transportul produselor de la depozit pînă la gara de expediţie. Cheltuiala se suportă de către furnizor.

Operaţia produce :

— Majorarea cheltuielilor în afara producţiei cu suma achitată pentru transport a cărei înregistrare se face în debitul contului „Cheltuieli în afara producţiei".

— Micşorarea disponibilului de la bancă privind activitatea de bază cu suma achitată pentru desfacerea produselor.

Această micşorare se înregistrează în creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Debit : *Cheltuieli în afara producţiei* 800
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* . . 800

Cunoscînd cheltuielile în afara producţiei se poate stabili *preţul de cost complet* al produselor finite, astfel :

— Preţ planificat de producţie, lei 78 300
— Diferenţe favorabile între preţul planificat şi cel efectiv de producţie . . . . . | 2 300 |
— Preţ de cost efectiv de uzină al produselor expediate . . . 76 000
— Cheltuieli în afara producţiei 800
— Preţ de cost complet 76 800

4. Pe baza facturii-talon depusă de furnizor la banca din localitatea sa, acesta obţine un credit pentru documente de decontare, egal cu preţul planificat al produselor expediate, mai puţin amortizarea, adică 70 078, stabilit astfel :

Preţul planificat al produselor expediate	Coeficientul de amortizare	Amortizarea aferentă produselor expediate	Creditul obţinut : preţul planificat minus amortizarea
78 300	10,5 %	8 222	70 078

Operația produce :

— Creșterea disponibilului de la bancă destinat activității de bază (reîntregirea acestui disponibil) cu suma creditului obținut. Această creștere de activ se înregistrează în debitul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

— Creșterea obligației întreprinderii față de Banca de Stat de a-i restitui creditul pe documente spre decontare. Această creștere de pasiv se înregistrează în creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările" (cont analitic : *„Documente spre decontare"*) :

Debit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 70 078
Credit : *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările (Documente spre decontare)* 70 078

g) *Incasarea de la clienți a contravalorii produselor vîndute (realizarea produselor)*

Operația de expediere a produselor este urmată de operația realizării, adică de încasarea contravalorii lor.

Realizarea produselor constituie sursa de formare a acumulărilor bănești ale întreprinderii.

După cum s-a arătat, realizarea producției de către întreprinderile industriale se face, în funcție de natura produselor, fie la *prețul cu ridicata al întreprinderii*, fie la *prețul cu ridicata al industriei*.

În evidența contabilă se înregistrează, pe de o parte încasările din realizarea produselor, la prețul cu ridicata al întreprinderii sau al industriei, iar pe de altă parte, scăzămintele ce se fac din încasările respective (prețul de cost complet, plus impozitul pe circulația mărfurilor), în vederea stabilirii rezultatelor financiare, adică a beneficiilor sau pierderilor întreprinderii.

Din prețul de vînzare încasat de întreprindere se scade, pe baza înregistrărilor contabile, prețul de cost complet al produselor realizate, precum și impozitul pe circulația mărfurilor, dacă realizarea s-a făcut la prețul cu ridicata al industriei.

Din cele de mai sus, rezultă că beneficiul întreprinderilor care-și realizează produsele la prețul cu ridicata al industriei se determină scăzînd din suma încasată prețul de cost complet, precum și impozitul pe circulația mărfurilor.

Impozitul pe circulația mărfurilor reprezintă partea din acumulările bănești ale întreprinderilor cuprinsă în prețul de vînzare al produselor și care se trece în întregime la bugetul statului, pe măsura realizării produselor. Același conținut și aceeași destinație o are și *impozitul asupra operațiilor necomerciale* datorat

de întreprindere pentru realizările din lucrări executate și servicii prestate.

Cu privire la realizarea produselor, în evidența contabilă se înregistrează în mod distinct următoarele operații:

a) încasarea de la cumpărători a contravalorii produselor vîndute (prețul de vînzare);

b) diminuarea sumei încasate din realizări, cu impozitul pe circulația mărfurilor și cu prețul de cost complet al produselor vîndute;

c) virarea la bugetul statului a impozitului pe circulația mărfurilor;

d) stabilirea, la finele fiecărei luni, a rezultatelor financiare, adică a beneficiilor și pierderilor obținute de întreprindere în luna respectivă și virarea acestora la un cont distinct („Beneficii și pierderi") în care se reflectă totalitatea beneficiilor și pierderilor obținute în cursul întregului an.

Sumele încasate prin bancă din realizarea produselor activității de bază (prețul de vînzare al acestora) se înregistrează în evidența contabilă cu ajutorul a două conturi, și anume: contul „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările" și contul „Realizări din activitatea de bază".

Contul „**Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările**" este folosit în evidența contabilă pentru înregistrarea, pe de o parte, a creditelor pe documente spre decontare obținute de furnizor la expedierea produselor, iar pe de altă parte, pentru înregistrarea acumulărilor și a amortizărilor obținute din realizarea produselor, care se separă astfel de restul disponibilităților bănești pe care le are întreprinderea la Banca de Stat. În acest scop, contul sintetic „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările" se desfășoară pe următoarele conturi analitice principale:

1. „Documente spre decontare"
2. „Amortizari încasate"
3. „Impozite încasate"
4. „Beneficii încasate".

Primul cont analitic este un cont de pasiv, întrucît cu ajutorul său se înregistrează obligația întreprinderii față de Bancă de Stat pentru creditele pe documente spre decontare, acordate cu ocazia expedierii produselor.

Celelalte conturi analitice ale contului sintetic menționat sînt conturi de activ, întrucît cu ajutorul lor se înregistrează

mijloace băneşti încasate din vînzarea produselor (amortizarea. impozitul, beneficiile etc.), cu excepţia preţului planificat (mai puţin amortizarea) al produselor expediate, care, după cum s-a arătat, se înregistrează la contul „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Adoptarea în cadrul contului sintetic „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" a unui cont analitic de pasiv şi a altor conturi analitice de activ constituie o abatere de la regula identităţii de conţinut economic a tuturor conturilor analitice cu contul sintetic căruia aparţin. Ea a fost impusă însă de anumite necesităţi practice, printre care şi de necesitatea confruntării cu Banca de Stat, pe baza datelor dintr-un singur cont, atît a creditelor pentru documente de decontare acordate de aceasta, cît şi a preţului de vînzare încasat prin bancă din vînzarea produselor, elemente pe care banca le reflectă, de asemenea, cu ajutorul unui singur cont (contul „B" al întreprinderii). Existenţa unor conturi analitice cu conţinut economic şi funcţie contabilă diferită (unul de activ, iar celelalte de pasiv) în cadrul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" face ca acesta să fie un *cont bifuncţional*, în funcţie de soldul (debitor sau creditor) pe care îl prezintă la un moment dat conturile sale analitice.

Pentru cunoaşterea concretă a funcţionării acestui cont este necesară cunoaşterea conţinutului economic şi a funcţiei contabile a tuturor conturilor sale analitice.

1. Contul analitic „*Documente spre decontare*" a fost analizat mai înainte în legătură cu operaţia de obţinere a creditului pe documente spre decontare pentru produsele expediate cumpărătorilor.

2. Contul analitic „*Amortizări încasate*" (cont de activ) se debitează cu suma amortizării aferentă produselor din facturile încasate prin creditul contului „Realizări din activitatea de bază". Se creditează cu sumele reprezentînd amortizarea vărsată la Banca de Investiţii, precum şi cu suma amortizărilor virată în contul privind reparaţiile capitale de la Banca de Stat, prin debitul contului „Decontări privind amortizările".

Soldul acestui cont analitic este debitor şi reprezintă amortizarea încasată din realizarea produselor şi nevărsată pe cele două destinaţii.

Contul „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările"

(cont analitic ,,Amortizări încasate'') este un cont de mijloace circulante bănești.

3. Contul analitic ,,*Impozite încasate*'' (cont de activ) se debitează cu suma impozitului pe circulația mărfurilor, precum și a impozitului pe operații necomerciale, aferentă produselor realizate, prin creditul contului ,,Realizări din activitatea de bază''. Se creditează cu suma impozitelor vărsate la bugetul statului, prin debitul contului ,,Decontări cu bugetul statului''.

Soldul acestui analitic este debitor și reprezintă suma impozitelor pe circulația mărfurilor sau pe operații necomerciale, încasată dar nevirată incă la bugetul statului.

Contul ,,Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările'' (cont analitic, ,,Impozite încasate'') este un cont de mijloace circulante bănești.

4. Contul analitic ,,*Beneficii încasate*'' (cont de activ) se debitează cu suma beneficiilor aferentă produselor realizate, prin creditul contului ,,Realizări din activitatea de bază''. Se creditează cu vărsămintele de beneficii efectuate pe destinațiile legale, prin debitul contului ,,Vărsăminte din beneficii și din economii la dotația de stat''.

Soldul acestui cont analitic este debitor și arată suma beneficiilor defalcată din facturile încasate, dar nevărsată și neprelevată pe destinațiile legale.

Reflectînd beneficii încasate, contul analitic de mai sus este un cont de mijloace circulante bănești.

Contul ,,**Realizări din activitatea de bază**'' este folosit în evidența contabilă pentru înregistrarea, pe de o parte, a prețului de vînzare încasat din realizarea produselor (în credit), iar pe de altă parte, a prețului de cost complet și a impozitului pe circulația mărfurilor aferente produselor realizate (în debit). În aceste condiții, contul amintit creează posibilitatea cunoașterii la sfîrșitul fiecărei luni, prin soldul său, a rezultatelor (beneficiu sau pierdere) obținute din vînzarea produselor.

Contul ,,Realizări din activitatea de bază'' este un cont bifuncțional, avînd următoarea funcție contabilă:

Se creditează în cursul lunii cu prețul de vînzare al produselor încasat de întreprindere, prin debitul contului, ,,Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările'' în ale cărui analitice *se defalcă prețul de vînzare încasat* pe următoarele elemente componente:

— preț planificat, mai puțin amortizarea aferentă produselor realizate (debit: cont analitic ,,Documente spre decontare'');

— amortizări încasate (debit : cont analitic ,,Amortizări încasate'');

— impozite încasate (debit : cont analitic ,,Impozite încasate'');

— beneficii încasate (debit : cont analitic ,,Beneficii încasate''). Debitarea analiticului ,,Documente spre decontare'' reflectă plata către Banca de Stat a creditului pe documente spre încasare, a cărui obținere a fost înregistrată în creditul aceluiași analitic, prin debitul contului ,,Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază'', unde suma a rămas la dispoziția întreprinderii.

Debitarea celorlalte trei analitice reflectă separarea amortizărilor şi acumulărilor de celelalte disponibilități bănești ale întreprinderii, pentru ca în acest fel aceasta să nu le mai poată folosi în mod necontrolat şi neplanificat, ci dimpotrivă ea să fie obligată să le verse pe destinațiile legale.

Contul ,,Realizări din activitatea de bază'' se debitează, de asemenea, în cursul lunii, cu impozitul pe circulația mărfurilor datorat bugetului statului pentru produsele din producție proprie realizate, prin creditul contului ,,Decontări cu bugetul statului''.

La sfîrşitul lunii, contul ,,Realizări din activitatea de bază'' se mai debitează cu prețul de cost complet al produselor realizate, prin creditul următoarelor conturi : ,,Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate'' pentru prețul planificat al produselor realizate ; ,,Diferențe între prețurile de înregistrare şi cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate'' (în negru sau în roşu), pentru cotaparte de diferențe corespunzătoare prețului planificat al produselor realizate ; ,,Cheltuieli în afara producției'', pentru suma cheltuielilor de desfacere aferentă prețului de vînzare al produselor realizate.

După efectuarea înregistrărilor de mai sus, contul ,,Realizări din activitatea de bază'' reflectă *în credit* prețul de vînzare al produselor realizate, iar *în debit* prețul de cost complet (comercial) al acestor produse, plus impozitul pe circulația mărfurilor.

Soldul contului ,,Realizări din activitatea de bază'', adică diferența dintre prețul de vînzare al produselor şi prețul de cost complet plus impozitul pe circulația mărfurilor, reprezintă beneficiul sau pierderea obținută din vînzarea produselor, astfel :

Soldul creditor al contului amintit reprezintă beneficiul aferent lunii respective, iar soldul debitor reflectă pierderea din vînzarea produselor. Această pierdere are loc atunci cînd

prețul de cost complet al produselor vîndute este mai mare decît prețul lor de vînzare, ca urmare a unei slabe gospodăriri sau a faptului că anumite întreprinderi lucrează cu dotații de stat.

La sfîrșitul lunii, contul „Realizări din activitatea de bază" se închide prin contul „Beneficii și pierderi", astfel: se debitează pentru soldul său creditor prin creditul contului „Beneficii și pierderi" și se creditează pentru soldul său debitor prin debitul contului „Beneficii și pierderi".

Asemănător sub aspectul conținutului economic și al funcției contabile cu contul „Realizări din activitatea de bază" este contul **„Realizări din alte activități"**, care se folosește pentru înregistrarea realizărilor produselor gospodăriei agricole anexe, a materiilor și materialelor vîndute terților etc.

Înregistrarea obligației față de bugetul statului pentru impozitul pe circulația mărfurilor, precum și decontarea cu bugetul (achitarea impozitului) se fac, cu ajutorul contului **„Decontări cu bugetul statului"** (cont de pasiv).

Acest cont *se creditează* cu suma impozitului pe circulația mărfurilor datorată bugetului statului, care diminuează sumele încasate din realizări, prin debitul contului „Realizări din activitatea de bază".

Celelalte categorii de impozite datorate bugetului statului de către întreprindere ca, de exemplu: impozitul asupra operațiilor necomerciale, impozitul pe clădiri, impozitul pe salarii etc., se înregistrează de asemenea în creditul contului „Decontări cu bugetul statului" prin debitul conturilor corespunzătoare.

Se menționează, de asemenea, că în creditul acestui cont se mai înregistrează, după aprobarea dării de seamă anuale, suma beneficiului efectiv pe care întreprinderea o datorează bugetului statului.

Contul „Decontări cu bugetul statului" *se debitează* cu sumele impozitului pe circulația mărfurilor și pe operații necomerciale vărsate la bugetul statului, pe măsura defalcării lor din facturile încasate, prin creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate și serviciile prestate, acumulările și amortizările" (cont analitic „Impozite încasate").

Pentru vărsămintele de impozite asupra salariilor și asupra clădirilor, contul „Decontări cu bugetul statului" de asemenea se debitează, însă prin creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Soldul creditor al acestui cont, stabilit la o anumită dată, reprezintă suma datorată bugetului statului și neachitată încă pînă la data respectivă.

Contul ,,Decontări cu bugetul statului'' este un cont *de surse atrase*, deoarece el reflectă sumele datorate bugetului statului, dar pe care întreprinderea le foloseşte în circuitul său, de la data înregistrării lor ca datorii faţă de buget şi pînă la achitarea efectivă a sumelor respective (cu excepţia impozitelor pe circulaţia mărfurilor, pe operaţii necomerciale şi a beneficiilor).

Rezultatele financiare ale activităţii întreprinderii, în totalitatea lor, se centralizează pe măsura stabilirii lor, la contul **,,Beneficii şi pierderi''** (cont bifuncţional).

Acest cont *se credizează* la sfîrşitul fiecărei luni cu beneficiile obţinute prin realizarea produselor rezultate din activitatea de bază, prin debitul contului ,,Realizări din activitatea de bază'', precum şi cu beneficiile obţinute din realizarea produselor din alte activităţi (vînzarea produselor gospodăriei agricole anexe, vînzarea materiilor şi materialelor etc.), prin debitul contului ,,Realizări din alte activităţi''.

Se debitează cu pierderile obţinute din activitatea de bază, prin creditul contului ,,Realizări din activitatea de bază'', precum şi cu pierderile din alte activităţi, prin creditul contului ,,Realizări din alte activităţi''.

Soldul contului ,,Beneficii şi pierderi'' poate fi creditor sau debitor. Soldul creditor reprezintă beneficiile obţinute de întreprindere pe o anumită perioadă de timp. Acest sold se trece în pasivul bilanţului. Soldul debitor al contului ,,Beneficii şi pierderi'' reflectă pierderea rezultată din activitatea întreprinderii. Acest sold se trece în activul bilanţului.

Contul ,,Beneficii şi pierderi'' este un cont de procese economice şi anume de *rezultate finale*, deoarece cu ajutorul său se reflectă rezultatul definitiv al activităţii întreprinderii.

Aplicaţii privind înregistrarea realizării produselor şi a stabilirii rezultatelor financiare.

1. Întreprinderea ,,Tudor Vladimirescu'' încasează prin bancă contravaloarea celor două facturi (pentru produsul *A* şi produsul *B*) defalcate pe elementele componente, astfel:

Denumirea produsului	Preţul de vînzare	Preţul planificat	Amortizare încasată	Preţul planificat minus amortizarea	Impozite încasate A : 5% B : 6%	Beneficii încasate (Col. 4 + 5 − 6)
1	2	3	4	5	6	7
Produsul A	52 200	43 800	4 599	39 201	2 601	5 790
Produsul B	44 800	34 500	3 623	30 877	2 668	7 632
Total	97 000	78 300	8 222	70 078	5 278	13 422

Operaţia de încasare a contravalorii produselor vîndute produce:

a) Micşorarea obligaţiei întreprinderii faţă de Banca de Stat prin achitarea creditului pe documente spre decontare de 70 078 lei din suma încasată de la cumpărător. Această micşorare de pasiv se înregistrează în debitul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" (cont analitic „Documente spre decontare").

b) Creşterea disponibilităţilor băneşti în contul „B" al întreprinderii de la Banca de Stat cu restul din suma încasată, adică cu amortizările şi acumulările (amortizare 8 222 lei, impozit 5 278 lei, beneficii 13 422 lei) defalcare din facturile încasate. Această creştere de activ se înregistrează în debitul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările", la conturile analitice corespunzătoare.

c) Creşterea sursei de acoperire a creditului pe documente şi de proveniență a amortizărilor şi acumulărilor încasate. Această creştere de pasiv se reflectă în creditul contului „Realizări din activitatea de bază".

Debit: *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările*
— cont analitic „Documente spre decontare" 70 078
— cont analitic „Amortizări încasate" 8 222
— cont analitic „Impozite încasate" 5 278
— cont analitic „Beneficii încasate" 13 422

Credit: *Realizări din activitatea de bază* 97 000

2. Impozitul pe circulaţia mărfurilor datorat bugetului statului este de 2 610 lei pentru produsul A şi de 2 668 lei pentru produsul B.

Operaţia produce:

— Scăderea preţului de vînzare încasat de întreprindere şi înregistrat în creditul contului „Realizări din activitatea de bază". Pentru micşorarea sumei încasate, se debitează acelaşi cont.

— Creşterea obligaţiei întreprinderii faţă de bugetul statului căruia urmează să i se deconteze impozitul pe circulaţia mărfurilor. Această creştere se înregistrează în creditul contului „Decontări cu bugetul statului".

Debit: *Realizări din activitatea de bază* 5 278
Credit: *Decontări cu bugetul statului* 5 278

3. Se virează din contul „B" al întreprinderii de la Banca de Stat în contul bugetului statului suma de 5 278 lei, reprezentînd impozitul pe circulaţia mărfurilor.

Operaţia produce:

— Stingerea obligaţiei întreprinderii faţă de bugetul statului. Această micşorare de pasiv se înregistrează în debitul contului de pasiv „Decontări cu bugetul statului".

— Micşorarea disponibilităţilor băneşti din contul „E" al întreprinderii la Banca de Stat. Această micşorare de activ se înregistrează în creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" (cont analitic „Impozite încasate").

Debit: *Decontări cu bugetul statului* 5 278
Credit: *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările*
— cont analitic „Impozite încasate" 5 278

4. Se virează din contul „B" al întreprinderii de la Banca de Stat amortizările încasate în suma de 8 222 lei, astfel : 5 120 lei la Banca de Investiţii şi 3 102 lei la Banca de Stat, în contul special pentru reparaţii capitale.

a) *Operaţia de vărsare a amortizării la Banca de Investiţii produce* :

— Stingerea obligaţiei faţă de Banca de Investiţii şi faţă de Banca de Stat pentru întreaga sumă a amortizării. Această micşorare de pasiv se înregistrează în debitul contului „Decontări privind amortizările".

— Micşorarea disponibilităţilor băneşti din contul „B" al întreprinderii la Banca de Stat. Această micşorare de activ se înregistrează în creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" (contul analitic „Amortizări încasate").

Debit : *Decontări privind amortizările* 8 222
Credit : *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările* . . . . . .
— cont analitic „Amortizări încasate" 8 222

Se înregistrează încasarea în contul special pentru reparaţii capitale de la Banca de Stat, a sumei de 3 102 lei, reprezentînd cota parte din amortizare destinată reparaţiilor capitale. Concomitent se constituie sursa acestor mijloace băneşti spre a se cunoaşte proveniența şi destinaţia lor.

Operaţia produce :

— Creşterea disponibilităţilor băneşti destinate reparaţiilor capitale (creştere de activ). Această creştere se înregistrează în debitul contului „Cont special pentru reparaţii capitale".

— Constituirea unei noi surse de procurare a mijloacelor circulante reprezentată de fondul nou creat (creştere de pasiv) care se înregistrează în creditul contului „Fond la dispoziţia întreprinderii pentru reparaţii capitale :

Debit : „Cont special la bancă pentru reparaţii capitale" 3 102
Credit : Fond la dispoziţia întreprinderii pentru reparaţii capitale 3 102

5. Se virează la bugetul statului, din contul „B" al întreprinderii, beneficiul încasat din realizarea produselor în sumă de 10 120 lei.

Operaţia produce :

— Creşterea vărsămintelor efectuate în contul beneficiilor şi care urmează apoi a se scădea din obligaţia efectivă faţă de buget, stabilită după aprobarea dării de seamă anuală. Această creştere de activ se înregistrează în debitul contului „*Vărsăminte din beneficii şi din economii la dotaţia de stat*".

— Micşorarea disponibilităţilor băneşti din contul „B" al întreprinderii. Această micşorare de activ se înregistrează în creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările (cont analitic „Beneficii încasate").

Debit : *Vărsăminte din beneficii şi din economii la dotaţia de stat* 10 120
Credit : *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările*
— cont analitic „Beneficii încasate" 10 120

6. Se prelevă din beneficii pentru fondul întreprinderii suma de 3 302 lei.

a) *Operaţia produce* :

— Creşterea sumelor prelevate din beneficiu, care urmează a se scădea din suma totală a beneficiilor obţinute de întreprindere. Această creştere se înregistrează în debitul contului de activ „Prelevări din beneficii şi din dotaţia de stat"

— Creşterea fondului întreprinderii (fond cu destinaţie specială) cu sumele prelevate din beneficii şi destinate acestui fond. Această creştere se înregistrează în creditul contului „Fondul întreprinderii".

Debit : *Prelevări din beneficiu şi din dotaţia de stat* 3 302
Credit : *Fondul întreprinderii* 3 302

b) *Operaţia de prelevare din beneficii a sumelor destinate fondului întreprinderii mai produce* :

— Creşterea disponibilităţilor băneşti destinate fondului întreprinderii. Această creştere se înregistrează la un cont separat, existent la Banca de Stat, denumit „Cont de decontare la bancă privind alte activităţi" (cont de mijloace circulante băneşti).

— Micşorarea disponibilităţilor băneşti din contul „B" al întreprinderii de la care se face virarea sumei prelevate pentru fondul întreprinderii. Această micşorare se înregistrează în creditul contului „Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările" (cont analitic „Beneficii încasate").

Debit : *Cont de decontare la bancă privind alte activităţi* 3 302
Credit : *Decontări privind produsele expediate, lucrările executate şi serviciile prestate, acumulările şi amortizările*
— Cont analitic „Beneficii încasate" 3 302

7. În vederea cunoaşterii rezultatelor financiare obţinute din vînzarea produselor, se scade din preţul de vînzare prin înregistrare contabilă preţul de cost complet al produselor realizate, stabilit, cum s-a arătat mai înainte, astfel :

— Preţul planificat al produselor realizate, lei 78 300
— Diferenţa favorabilă, lei 2 300
— Preţul efectiv de uzină al produselor realizate lei 76 000
— Cheltuielile în afara producţiei (se adună) 800
— Preţul de cost complet al produselor realizate lei 76 800

Operaţia produce :

— Diminuarea preţului de vînzare din creditul contului „Realizări din activitatea de bază" cu suma preţului de cost complet al produselor vîndute şi încasate.

— Micşorarea preţului de cost planificat al produselor aflate în expediţie, a diferenţelor aferente acestor produse şi a cheltuielilor de vînzare, toate intrînd în componenţa preţului de cost complet al produselor realizate. Aceste scăderi se înregistrează în creditul conturilor corespunzătoare de activ.

Debit : *Realizări din activitatea de bază* 76 800
Credit : *Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate* . . . 78 300
Produsul A 43 800
Produsul B 34 500
— *Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor expediate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate* . . 2 300
— Cheltuieli în afara producţiei 800
76 800

8. Se stabileşte rezultatul obţinut din vînzarea produselor prin efectuarea diferenţei între preţul de vînzare al produselor şi preţul de cost complet al produselor realizate plus impozitul pe circulaţia mărfurilor, astfel:

— Preţ de vînzare		97 000
— Preţ de cost complet	76 800	
— Impozit pe circulaţia mărfurilor	5 278	82 078
Beneficiu lei		14 922

— Operaţia de mai sus nu produce nici o modificare în volumul mijloacelor circulante ale întreprinderii. Este vorba numai de virarea sumei beneficiului de la contul „Realizări din activitatea de bază", cu ajutorul căruia s-a stabilit rezultatul financiar al lunii curente, la contul „Beneficii şi pierderi", cont la care se centralizează suma integrală a beneficiilor obţinute de întreprindere pe întregul an. Pentru aceasta, primul cont se debitează pentru închidere cu soldul său creditor, iar cel de-al doilea se creditează cu aceeaşi sumă pentru preluarea asupra sa a beneficiilor lunii curente astfel:

Debit: *Realizări din activitatea de bază*	14 922
Credit: *Beneficii şi pierderi*	14 922

În urma înregistrărilor de mai sus, contul „Realizări din activitatea de bază" s-a închis pentru soldul său creditor, reprezentînd beneficiile obţinute din vînzarea produselor.

Dacă din vînzarea produselor respective s-ar fi obţinut pierderi, contul „Beneficii şi pierderi" s-ar fi debitat cu suma acestor pierderi prin creditul contului „Realizări din activitatea de bază".

D **Realizări din activitatea de bază** **C**

— Preţul planificat de producţie	78 300	Preţul de vînzare	97 000
— Impozit pe circulaţia mărfurilor	5 278		
— Diferenţa favorabilă	2 300		
— Cheltuieli în afara producţiei	800		
	82 078		
— Preţ de cost complet, plus impozitul pe circulaţia mărfurilor			
— Sold creditor (beneficiu)	14 922		
	97 000		

D **Beneficii şi pierderi** **C**

	(14 922 beneficii)

La începutul anului următor, pe baza dării de seamă aprobate, contul „Beneficii şi pierderi" se debitează cu beneficiul definitiv datorat, prin creditul contului „Decontări cu bugetul statului". Se mai debitează cu sumele prelevate în cursul anului pentru fondul întreprinderii, prin creditul contului „Prelevări din beneficii şi din dotaţia de stat".

CAPITOLUL X

BALANŢELE DE VERIFICARE

§ 1. Rolul şi funcţiile balanţei de verificare

Pentru a asigura întocmirea unor bilanţuri reale şi complete este necesar să se folosească un instrument cu ajutorul căruia să se verifice înregistrările din conturi şi să se facă legătura dintre conturile sintetice şi bilanţ. Acest instrument îl constituie *balanţa de verificare*. Se numeşte „balanţă", deoarece întocmirea ei, sprijinindu-se pe principiul dublei înregistrări, duce la obţinerea unor egalităţi între datele înregistrate în conturi (de exemplu, egalitatea între totalul soldurilor debitoare şi totalul soldurilor creditoare etc.). Înregistrările greşite, în special cele la care nu s-a respectat dubla înregistrare, duc la inegalităţi între totalurile balanţei. În felul acesta, balanţa are un caracter de instrument *de verificare* a datelor înregistrate în conturile evidenţei curente.

Întocmirea bilanţului la o anumită dată constă în specificarea, în cadrul acestuia, a soldurilor finale ale conturilor de activ şi de pasiv, după ce mai întîi aceste solduri au fost trecute în balanţa de verificare şi apoi prelucrate şi grupate potrivit cerinţelor de întocmire a bilanţului. Concentrarea soldurilor conturilor sintetice în balanţa de verificare şi întocmirea bilanţului, pe baza acesteia, face ca balanţa de verificare să constituie şi un instrument de legătură între conturile sintetice şi bilanţ.

De asemenea, cu ajutorul balanţelor de verificare se verifică şi datele din conturile analitice. Balanţele se pot întocmi pentru conturile analitice ale unui cont sintetic şi fac legătura între conturile evidenţei analitice şi conturile evidenţei sintetice.

Prin faptul că balanţele de verificare cuprind toate datele privitoare la existenţa şi mişcările elementelor înregistrate în conturile sintetice şi analitice pe o anumită perioadă de timp, în ele sînt şi instrumente de centralizare a datelor contabile în cadrul întreprinderii. Din acest punct de vedere, balanţele de

verificare pot servi ca bază de analiză a unor anumite laturi ale activității întreprinderii.

Din cele arătate mai înainte, reiese că balanța de verificare îndeplinește următoarele funcții :

— instrument de control al exactității înregistrărilor efectuate în conturi ;

— mijloc de legătură între conturile sintetice și bilanț ;

— mijloc de legătură între conturile sintetice și cele analitice ;

— mijloc de centralizare a datelor evidenței și deci de analiză a activității economice a întreprinderii.

§ 2. Felurile și formele balanțelor de verificare

După conturile pe care le cuprind, balanțele de verificare pot fi : *balanțe de verificare generale*, adică cele care cuprind toate conturile de evidență sintetică și *balanțe de verificare analitice*, adică cele care se întocmesc pentru fiecare grupă de conturi analitice ale unui cont sintetic.

După modul de întocmire și după conținutul lor, balanțele de verificare se pot prezenta sub una din următoarele forme : *cu două serii de egalități, cu trei serii de egalități, cu patru serii de egalități și balanța de verificare șah.*

În afară de balanțele de verificare generale și cele analitice, care cuprind atît mișcarea (rulajul) conturilor, cît și soldul acestora, se mai pot întocmi și balanțe care să conțină numai soldurile conturilor. Acestea sînt cunoscute în munca practică de evidență sub numele de balanțe de solduri sau situații contabile. Întrucît aceste balanțe nu cuprind date referitoare la mișcarea (rulajul) conturilor, ci numai soldurile acestora, ele sînt folosite de obicei pentru verificarea operativă a înregistrărilor din conturi și mai puțin pentru scopurile de analiză a activității întreprinderii.

În cele ce urmează, se va exemplifica modul de întocmire a balanțelor de verificare enunțate mai sus. În acest scop, se pleacă de la un bilanț inițial care cuprinde soldurile inițiale ale elementelor de activ și de pasiv. Se iau apoi cîteva operații pe o perioadă de trei luni, astfel :

Bilanț întocmit la 31 decembrie 1961

Activ		*Pasiv*	
Mijloace fixe	80 000	Fond statutar	100 000
Materii și materiale	30 000	Furnizori	10 000
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	20 000	Împrumuturi pe termen scurt	20 000
Casa	10 000	Beneficii și pierderi	10 000
Total activ	140 000	*Total pasiv*	140 000

Operaţii pe luna ianuarie 1962

1. Întreprinderea a primit prin transfer, cu titlu gratuit, un mijloc fix de 20 000 lei.

2. S-a virat în contul de decontare al întreprinderii la Banca de Stat, de către Ministerul Finanţelor, suma de lei 30 000, pentru completarea mijloacelor circulante.

3. Întreprinderea a ridicat din disponibilul său de la bancă suma de 5 000 lei.

4. Întreprinderea a transferat cu titlu gratuit altei întreprinderi, pe baza ordinului ministerului tutelar, un mijloc fix în valoare de 30 000 lei.

5. Întreprinderea a achitat unui furnizor din disponibilul de la bancă, suma de 10 000 lei.

Operaţii pe luna februarie 1962

6. S-au dat în fabricaţie materii prime în valoare de 15 000 lei.

7. S-a achitat din disponibilul de la bancă împrumutul de 20 000 lei.

8. S-a acordat unui funcţionar al întreprinderii un avans de 500 lei pentru procurarea de materiale şi furnituri de birou.

9. Întreprinderea a obţinut de la Banca de Stat un împrumut de 5 000 lei.

10. S-a înregistrat statul de salarii ale muncitorilor şi funcţionarilor, pe luna februarie 1960, în valoare de 12 000 lei.

Operaţii pe luna martie 1962

11. S-a restituit casieriei întreprinderii, de către funcţionarul său, suma de 500 lei, primită de acesta ca avans, deoarece suma nu a fost cheltuită.

12. S-a achitat muncitorilor şi funcţionarilor suma de 12 000 lei reprezentînd salariile pe luna februarie 1962.

13. Întreprinderea a depus la Banca de Stat suma de 1 000 lei cu care s-a depăşit plafonul de casă.

14. S-au primit de la furnizori materiale auxiliare de 8 000 lei, a căror evidenţă se ţine la preţ planificat de aprovizionare.

Operaţiile de mai sus se înregistrează atît în ordine cronologică, cu ajutorul formulei contabile, cît şi în ordine sistematică, adică în conturi distincte. Pe baza datelor din conturi (ordine sistematică), se întocmesc apoi cele patru feluri de balanţe de verificare, arătîndu-se pentru fiecare din ele caracteristicile şi proprietăţile informative pe care le prezintă în legătură cu analiza activităţii întreprinderii.

Inregistrarea operaţiilor economice în ordine cronologică :

ianuarie 1962

1)	Debit : *Mijloace fixe*	20 000	
	Credit : *Fond statutar*		20 000

ianuarie 1962

2)	Debit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	30 000	
	Credit : *Fond statutar*		30 000

ianuarie 1962

3)	Debit : *Casa*	5 000	
	Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*		5 000

4) Debit : *Fond statutar* 30 000
Credit : *Mijloace fixe* 30 000

ianuarie 1962

5) Debit : *Furnizori* 10 000
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 10 000

februarie 1962

6) Debit : *Producția de bază* 15 000
Credit : *Materii și materiale* 15 000

februarie 1962

7) Debit : *Imprumuturi pe termen scurt* 20 000
Credit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 20 000

februarie 1962

8) Debit : *Debitori* 500
Credit : *Casa* 500

februarie 1962

9) Debit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 5 000
Credit : *Imprumuturi pe termen scurt* 5 000

februarie 1962

10) Debit : *Salarii* 12 000
Credit : *Muncitori și funcționari* 12 000

martie 1962

11) Debit : *Casa* 500
Credit : *Debitori* 500

martie 1962

12) Debit : *Muncitori și funcționari* 12 000
Credit : *Casa* 12 000

martie 1962

13) Debit : *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază* 1 000
Credit : *Casa* 1 000

martie 1962

14) Debit : *Aprovizionarea cu materii și materiale* 8 000
Credit : *Furnizori* 8 000

Inregistrarea operaţiilor în ordine sistematică:

Înainte de a trece la înregistrarea în conturi a operaţiilor de mai sus, se procedează la redeschiderea conturilor cu soldurile de la sfîrşitul anului precedent, care în exemplul dat sînt arătate în bilanţul iniţial.

Debit **Mijloace fixe** *Credit*

ian. 1962 Sold iniţial	80 000	ian. 1962 (4) *Fond statutar*	30 000
ian. 1962 (1) *Fond statutar*	20 000		

Debit **Materii şi materiale** *Credit*

ian. 1962 — Sold iniţial	30 000	ian. 1962 (6) *Producţia de bază*	15 000

Debit **Cont de decontare la bancă** *Credit*

ian. 1962 — Sold iniţial	20 000	ian. 1962 (3) *Casa*	5 000
ian. 1962 (2) *Fond statutar*	30 000	ian. 1962 (5) *Furnizori*	10 000
febr. 1962 (9) *Împrumuturi pe termen scurt*	5 000	febr. 1962 (7) *Împrumuturi pe termen scurt*	20 000
mart. 1962 (13) *Casa*	1 000		

Debit **Casa** *Credit*

ian. 1962 — Sold iniţial	10 000	febr. 1962 (8) *Casa*	500
ian. 1962 (3) *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	5 000	mart. 1962 (12) *Muncitori şi funcţionari*	12 000
mart. 1962 (11) *Debitori*	500	mart. 1962 (13) *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	1 000

Debit **Fond statutar** *Credit*

ian. 1962 (4) *Mijloace fixe*	30 000	ian. 1962 — Sold iniţial	100 000
		ian. 1962 (1) *Mijloace fixe*	20 000
		ian. 1962 *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	30 000

Debit **Furnizori** *Credit*

ian. 1962 (5) *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	10 000	ian. 1962 — Sold iniţial	10 000
		mart. 1962 (14) *Aprovizionare cu materii şi materiale*	8 000

Debit **Împrumuturi pe termen scurt** *Credit*

febr. 1962 (7) *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	20 000	ian. 1962 — Sold inițial	20 000
		febr. 1962 (9) *Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază*	5 000

Beneficii și pierderi

Debit *Credit*

		ian. 1962 sold inițial	10 000

Producția de bază

Debit *Credit*

ian. 1962 (6) *Materii prime și materiale*	15 000		

Debit **Debitori** *Credit*

febr. 1962 (8) *Casa*	500	mart. 1962 (11) *Casa*	500

Debit **Salarii** *Credit*

febr. 1962 (10) *Muncitori și funcționari*	12 000		

Debit **Muncitori și funcționari** *Credit*

mart. 1962 (12) *Casa*	12 000	febr. 1962 (10) *Salarii*	12 000

Debit **Aprovizionarea cu materii și materiale** *Credit*

mart. 1962 (14) *Furnizori*	8 000		

a) *Balanța de verificare cu două serii de egalități*

Această balanță cuprinde o egalitate între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare și o altă egalitate între totalul soldurilor debitoare și totalul soldurilor creditoare, adică :

Totalul sumelor debitoare = *Totalul sumelor creditoare și*
Totalul soldurilor debitoare = *Totalul soldurilor creditoare*

Aceste egalități sînt, așa cum s-a mai arătat, o rezultantă a principiului dublei înregistrări a operațiilor economice în conturi. Dacă aceste două egalități nu sînt satisfăcute înseamnă că există o eroare de înregistrare în conturi sau de extragere în balanță a datelor respective.

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi cuprinde următoarele coloane :

— Denumirea sau simbolul conturilor.

— Sumele totale debitoare compuse din existenţa şi mişcările debitoare ale conturilor, de la începutul anului pînă la data întocmirii balanţei de verificare.

— Sumele totale creditoare compuse din existenţa şi mişcările creditoare ale conturilor, de la începutul anului pînă la data întocmirii balanţei de verificare.

— Soldul final debitor al conturilor.

— Soldul final creditor al conturilor.

Urmează un exemplu de balanţă de verificare cu două serii de egalităţi întocmită pe baza înregistrărilor din conturile de mai sus (ordinea sistematică)

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi întocmită la data de 31 martie 1962

Denumirea conturilor	Sume totale		Solduri	
	Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5
Mijloace fixe	100 000	30 000	70 000	—
Materii şi materiale	30 000	15 000	15 000	—
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	56 000	35 000	21 000	—
Casa	15 500	13 500	2 000	—
Producţia de bază	15 000	—	15 000	—
Debitori	500	500	—	—
Salarii	12 000	—	12 000	—
Aprovizionarea cu materii şi materiale	8 000	—	8 000	—
Fond statutar	30 000	150 000	—	120 000
Furnizori	10 000	18 000	—	8 000
Împrumuturi pe termen scurt	20 000	25 000	—	5 000
Muncitori şi funcţionari	12 000	12 000	—	—
Beneficii şi pierderi	—	10 000	—	10 000
Total	309 000	309 000	143 000	143 000

b) *Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi*

Din balanţa de verificare cu două serii de egalităţi nu se poate cunoaşte rulajul conturilor, întrucît acesta nu apare distinct în balanţă, ci într-o sumă globală, împreună cu existenţele. Din această cauză, proprietăţile informative ale balanţei de verificare cu două serii de egalităţi nu satisfac decît într-o măsură redusă cerinţele muncii de analiză a activităţii întreprinderii. Ca atare, este necesar ca balanţa de verificare să cuprindă

în coloane distincte, mişcările debitoare şi cele creditoare. Aceasta se realizează cu ajutorul balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi. Ea se întocmeşte lunar şi cuprinde, în coloane separate, soldurile conturilor la începutul lunii, mişcările debitoare şi cele creditoare din luna respectivă, precum şi soldurile finale ale conturilor la sfîrşitul lunii. De aceea ea se mai numeşte şi balanţă de verificare cu mişcări lunare.

Cele trei egalităţi ale acestei balanţe sînt :

Totalul soldurilor iniţiale debitoare	=	*Totalul soldurilor iniţiale creditoare*
Totalul mişcărilor lunare debitoare	=	*Totalul mişcărilor lunare creditoare*
Totalul soldurilor finale debitoare	=	*Totalul soldurilor finale creditoare*

Liniatura balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi cuprinde următoarele coloane :

— Denumirea sau simbolul conturilor
— Soldul iniţial
— Mişcarea pe perioada pentru care se întocmeşte balanţa
— Soldul final.

În continuare, se dă un exemplu de balanţă de verificare cu trei serii de egalităţi, întocmită pe baza aceloraşi înregistrări care au servit pentru completarea balanţei de verificare cu două serii de egalităţi.

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi, întocmită la data de 31 martie 1962

Denumirea conturilor	Sold iniţial		Mişcarea		Sold final	
	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Mijloace fixe	80 000	—	20 000	30 000	70 000	—
Materii şi materiale	30 000	—	—	15 000	15 000	—
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	20 000	—	36 000	35 000	21 000	—
Casa	10 000	—	5 500	13 500	2 000	—
Producţia de bază	—	—	15 000	—	15 000	—
Debitori	—	—	500	500	—	—
Salarii	—	—	12 000	—	12 000	—
Aprovizionarea cu materii şi materiale	—	—	8 000	—	8 000	—
Fond statutar	—	100 000	30 000	50 000	—	120 000
Furnizori	—	10 000	10 000	8 000	—	8 000
Împrumuturi pe termen scurt	—	20 000	20 000	5 000	—	5 000
Muncitori şi funcţionari	—	—	12 000	12 000	—	—
Beneficii şi pierderi	—	10 000	—	—	—	10 000
Total	140 000	140 000	169 000	169 000	143 000	143 000

Deosebirea dintre această balanţă şi cea cu două serii de egalităţi constă în aceea că mişcarea conturilor este trecută într-o coloană distinctă de aceea a soldurilor iniţiale şi nu într-o sumă globală, aşa cum apare în balanţa de verificare cu două serii de egalităţi.

c) *Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi*

S-a arătat că balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi cuprinde mişcările conturilor, separat de soldurile acestora. Din acest punct de vedere ea este superioară balanţei de verificare cu două serii de egalităţi. Cu toate acestea, balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi prezintă anumite deficienţe, dintre care cea mai importantă este aceea că ea nu separă mişcările din luna curentă de totalul sumelor din lunile precedente.

Aceasta îngreuiază urmărirea în timp a mersului activităţii întreprinderii pe baza datelor evidenţei, întrucît nu se pot compara datele din luna curentă cu acelea din lunile precedente. Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi înlătură această deficienţă, deoarece ea cuprinde date privind volumul operaţiilor pe întreaga perioadă ce precede data întocmirii balanţei de verificare, mişcările din luna curentă, totalul sumelor conturilor de la începutul anului şi pînă la sfîrşitul lunii curente, precum şi soldurile finale ale conturilor.

Aşadar, cele patru egalităţi ale acestei balanţe sînt următoarele :

Totalul sumelor debitoare din lunile precedente = *Totalul sumelor creditoare din lunile precedente*

Totalul mişcărilor debitoare ale lunii curente = *Totalul mişcărilor creditoare ale lunii curente*

Totalul sumelor debitoare de la începutul anului şi pînă la sfîrşitul lunii curente = *Totalul sumelor creditoare pe aceeaşi perioadă*

Totalul soldurilor finale debitoare = *Totalul soldurilor finale creditoare*

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi cuprinde următoarele coloane :

— Denumirea sau simbolul conturilor
— Totalul sumelor pînă la sfîrşitul lunii precedente
— Mişcările din luna curentă
— Totalul sumelor la data întocmirii balanţei de verificare
— Soldurile finale.

Întocmită pe baza înregistrărilor date, balanţa de verificare cu patru egalităţi se prezintă la pag. 272.

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi întocmită la data de 31 martie 1962

Denumirea conturilor	Totalul sumelor de la începutul anului pînă la sfîrşitul lunii precedente		Mişcări în luna curentă		Totalul sumelor la data întocmirii balanţei de verificare		Solduri finale	
	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Mijloace fixe	100 000	30 000	—	—	100 000	30 000	70 000	—
Materii şi materiale	30 000	15 000	—	—	30 000	15 000	15 000	—
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	55 000	35 000	1 000	—	56 000	35 000	21 000	—
Casa	15 000	500	500	13 000	15 000	13 500	2 000	—
Producţia de bază	15 000	—	—	—	15 000	—	15 000	—
Debitori	500	—	—	500	500	500	—	—
Salarii	12 000	—	—	—	12 000	—	12 000	—
Aprovizionarea cu materii şi materiale	—	—	8 000	—	8 000	—	8 000	—
Fond statutar	30 000	150 000	—	—	30 000	150 000	—	120 000
Furnizori	10 000	10 000	—	8 000	10 000	18 000	—	8 000
Împrumuturi pe termen scurt	20 000	25 000	—	—	20 000	25 000	—	5 000
Muncitori şi funcţionari	—	12 000	12 000	—	12 000	12 000	—	—
Beneficii şi pierderi		10 000	—	—	—	10 000	—	10 000
Total	287 500	287 500	21 500	21 500	309 000	309 000	143 000	143 000

Funcția de control a balanțelor de verificare analizate pînă acum este limitată, deoarece cu ajutorul lor se pot descoperi numai erorile de ordin formal; ele nu dau posibilitatea descoperirii erorilor esențiale ce denaturează însuși sensul înregistrărilor.

Astfel, cu ajutorul acestor balanțe de verificare se pot descoperi erorile care provin din:

— omisiunea înregistrării unei sume la unul din conturi (suma a fost trecută la debit, însă a fost omisă la credit sau invers);

— înregistrarea greșită a unei sume în unul din conturi, adică suma a fost trecută corect la debit, însă greșit la credit sau invers;

— determinarea neexactă a soldului unui cont;

— adunarea greșită a sumelor în formulele contabile compuse.

În toate aceste cazuri, existența erorii este semnalată prin neobținerea seriilor de egalități din balanța de verificare. Erorile făcute în înregistrările contabile și semnalate de balanțele de verificare trebuie identificate și apoi corectate. Identificarea erorilor se poate face prin mai multe procedee, dintre care cel mai utilizat este procedeul punctării. Prin punctare se înțelege confruntarea tuturor înregistrărilor efectuate în ordine cronologică pe perioada dintre două balanțe de verificare cu înregistrările efectuate în ordine sistematică și, dacă este necesar, chiar cu documentele care au stat la baza înregistrărilor respective.

Cu ajutorul balanțelor de verificare analizate pînă acum nu se pot descoperi greșelile care nu influențează egalitățile din balanțe, adică acele greșeli care modifică mișcările în conturi în mod egal atît la debit, cît și la credit, cum ar fi:

— omisiunea înregistrării unei operații atît în debit, cît și în credit;

— înregistrarea unei operații de două ori atît în debit, cît și în credit;

— înregistrarea greșită a unei operații cu o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi și înregistrarea altei operații cu o sumă în minus, egală cu aceea înregistrată în plus, în aceeași parte a unuia sau a mai multor conturi. Acest gen de erori se numesc *erori de compensare*. De exemplu: s-a trecut în debitul contului „Casa" suma de lei 800 în loc de 500, deci o diferență în plus de lei 300. Ulterior, s-a înregistrat, de asemenea greșit, în debitul contului „Cont de decontare la bancă" suma de lei 600, în loc de lei 900; deci o diferență în

minus de lei 300, care compensează eroarea în plus de aceeaşi mărime.

Nu se pot descoperi de asemenea *erorile de imputare* care constau în înregistrarea corectă a unei sume atît la debit, cît şi la credit, însă la conturi care nu corespund conţinutului economic al operaţiei. De exemplu : în loc să se treacă o sumă în debitul contului „Materii şi materiale", aceasta a fost trecută în debitul contului „Piese de schimb pentru reparaţii".

Atît erorile de compensare, cît şi cele de imputare nu se pot descoperi cu ajutorul balanţelor de verificare, deoarece ele nu influenţează cu nimic seriile de egalităţi din aceste balanţe. O parte din erorile de acest fel se descoperă cu ajutorul balanţei de verificare a conturilor analitice.

Din cele arătate mai sus, reiese că funcţia de verificare a înregistrărilor din conturi pe care o îndeplinesc cele trei forme de balanţe analizate pînă acum are un caracter limitat. Funcţia pe care o au aceste balanţe în analiza îndeplinirii planului este, de asemenea, destul de restrînsă, deoarece ele cuprind numai soldurile şi mişcările conturilor, fără să indice conţinutul operaţiilor care au determinat mişcările în conturile respective. Acesta poate fi cunoscut numai din corespondenţa conturilor. Această corespondenţă a conturilor poate fi redată cu ajutorul balanţei de verificare şah.

d) *Balanţa de verificare şah*

Această balanţă are forma unui tabel divizat în pătrăţele. Toate conturile sintetice, atît cele de activ, cît şi cele de pasiv, sînt trecute de două ori : o dată *orizontal*, pentru debitare, şi o dată *rertical*, pentru creditare. În felul acesta, devine posibilă stabilirea corespondenţei conturilor, chiar în cadrul balanţei, la întretăierea coloanelor orizontale cu cele verticale.

Balanţa de verificare şah are următoarea liniatură : în partea de sus a tabelului, există o coloană în care se înscriu toate conturile sintetice pentru creditarea lor. Sub aceasta, în coloana orizontală următoare se înscrie, în dreptul fiecărui cont de pasiv, soldul său iniţial. În partea stîngă a tabelului este prevăzută o coloană în care se înscriu toate conturile sintetice pentru debitarea lor. În coloana verticală următoare, alăturată acesteia, se scrie, în dreptul fiecărui cont de activ, soldul său iniţial. Totalul soldurilor iniţiale debitoare, care este egal cu totalul soldurilor iniţiale creditoare, se scrie o singură dată sus, la stînga, în pătratul care se formează prin întretăierea coloanei

de solduri inițiale debitoare cu coloana de solduri inițiale creditoare.

Balanța cuprinde apoi coloane orizontale, cîte una pentru debitul fiecărui cont şi coloane verticale, cîte una pentru creditul fiecărui cont. În aceste coloane se trece mișcarea conturilor, pe perioada pentru care se întocmește balanța respectivă. Mișcările lunare debitoare ale conturilor se scriu în coloanele orizontale, iar mișcările lunare creditoare în coloanele verticale.

Spre deosebire de celelalte forme de balanțe analizate, în care sumele se trec de două ori, şi anume o dată în debitul unui cont, apoi în creditul altui cont (contul corespondent), la balanța şah, suma se trece o singură dată în pătratul care rezultă din întretăierea coloanei orizontale, adică a contului care s-a debitat, cu coloana verticală, adică a contului care s-a creditat (contul corespondent). Această sumă este valabilă pentru ambele conturi corespondente. Aşadar, o sumă trecută în balanța de verificare şah indică pe coloana orizontală contul debitat, iar pe coloana verticală contul creditat. Se observă că după ce s-au trecut în balanță mișcările debitoare ale tuturor conturilor, concomitent au fost trecute şi mișcările creditoare ale conturilor corespondente.

În balanța de verificare şah, mișcările conturilor se trec grupate pe înregistrări omogene în funcție de corespondența conturilor şi pe întreaga perioadă pentru care se întocmește balanța de verificare. Pentru aceasta este necesar să se facă în prealabil o grupare a conturilor debitoare şi a conturilor corespondente creditoare. Această grupare se face pentru fiecare cont în parte. Ea constă în specificarea pentru fiecare cont debitor a conturilor corespondente creditate şi pentru fiecare cont creditor a conturilor corespondente debitate.

În balanța de verificare se trec numai totalurile pe conturi corespondente.

După înscrierea mișcării conturilor în balanța de verificare şah, se face totalul acestor mișcări. Totalul mișcărilor debitoare ale fiecărui cont se stabileşte prin adunarea tuturor sumelor debitoare ale contului respectiv (afară de soldul inițial debitor) înscrise în coloana orizontală respectivă. Fiecare total se înscrie în penultima coloană verticală din dreapta, în dreptul contului respectiv.

Totalul mișcărilor creditoare ale fiecărui cont se obține prin adunarea tuturor sumelor creditoare (afară de soldul inițial creditor al contului respectiv), înscrise în coloana verticală respectivă. Fiecare total se înscrie în penultima coloană orizontală de jos a balanței, în dreptul fiecărui cont.

Totalul general al mişcărilor debitoare trebuie să fie egal cu totalul general al mişcărilor creditoare. Acest total se înscrie o singură dată în pătratul care rezultă din întretăierea celor două coloane de totaluri ale mişcărilor.

Se stabilesc apoi soldurile finale ale conturilor, astfel:

Soldul final debitor al fiecărui cont se determină adunînd la soldul iniţial debitor totalul mişcărilor debitoare şi scăzînd totalul mişcărilor creditoare. Acest sold se scrie în ultima coloană orizontală de jos, în dreptul contului respectiv, deoarece acesta este punctul final al operaţiei de calculare a soldurilor finale debitoare.

Soldul final creditor al fiecărui cont se determină adăugînd la soldul iniţial creditor totalul mişcărilor creditoare şi scăzînd totalul mişcărilor debitoare. Acest sold se scrie în ultima coloană verticală din dreapta, pentru fiecare cont de pasiv. Se procedează astfel pentru faptul că această coloană constituie punctul final al operaţiei de calculare a soldurilor finale creditoare.

Totalul soldurilor finale debitoare trebuie să fie egal cu totalul soldurilor finale creditoare. Acest total se scrie o singură dată, în pătratul care rezultă din întretăierea celor două coloane de totaluri ale soldurilor finale.

Cu ajutorul balanţei de verificare şah, se poate controla mai bine exactitatea înregistrărilor, întrucît ea face posibilă identificarea cu uşurinţă a eventualelor erori.

Din punctul de vedere al analizei îndeplinirii planului, balanţa de verificare şah oferă date mai ample şi mai concrete decît celelalte balanţe, deoarece indicarea conturilor corespondente face posibilă caracterizarea mai completă a activităţii întreprinderii.

Balanţa de verificare şah întocmită pe baza înregistrărilor de mai înainte se prezintă ca în modelul de la pag. 278—279.

e) *Balanţa de verificare a conturilor analitice*

După cum se ştie, evidenţa contabilă dispune de un sistem dezvoltat de conturi analitice, organizat în vederea asigurării controlului nu numai valoric, ci şi cantitativ, al proprietăţii socialiste. Confruntarea periodică a mişcărilor şi a soldului pentru fiecare cont sintetic cu înregistrările din toate conturile sale analitice se realizează cu ajutorul balanţelor de verificare analitice.

Datele din balanţele analitice se confruntă cu datele conturilor sintetice respective. Uneori, în practică, în graba de a se

preda bilanțul la termen, acesta se întocmește numai pe baza balanței de verificare a conturilor sintetice, fără a se mai face confruntarea prealabilă a acestora cu conturile analitice respective, ceea ce determină ca unele erori de înregistrare să rămînă nedescoperite, iar datele din bilanț să nu reflecte situația reală.

Balanța de verificare a conturilor analitice este tabelul în care se extrag, la o anumită dată, soldul și mișcarea conturilor analitice din cadrul unui cont sintetic. Această balanță îndeplinește, în primul rînd, funcția de legătură între conturile sintetice și cele analitice. Ea îndeplinește, de asemenea, și o funcție de control al exactității înregistrărilor în conturile sintetice. Acest control se face prin confruntarea totalului debitului și creditului din balanța conturilor analitice cu totalul debitului și creditului contului sintetic respectiv.

În vederea întocmirii balanței de verificare analitice se dă în continuare situația conturilor analitice: „Var", „Nisip", „Cuie" și „Scînduri de stejar" ale contului sintetic „Materii și materiale", pe baza cărora se întocmește apoi balanța de verificare analitică

Debit **Cont sintetic „Materii și materiale"** *Credit*

1.I.962 Sold inițial	6 700 lei	5.I. Eliberat din depozit	3 350 lei
25.I. Intrări conform facturii nr.	3 325 lei	31.I. Sold debitor	6 675 lei
Total	10 025 lei	*Total*	10 025 lei

Debit **Cont analitic „Var"** *Credit*

1.I. Sold inițial	500 kg	750 lei	5.I. Eliberat din depozit	250 kg	375 lei
25.I intrări cf. facturii nr. ..	200 kg	300 lei	31.I. Sold debitor	450 kg	675 lei
Total	700 kg	1 050 lei	*Total*	700 kg	1 050 lei

Debit **Cont analitic „ Nisip"** *Credit*

1.I. Sold inițial	200 m³	1 000 lei	5.I. Eliberat din depozit	100 m³	500 lei
25.I. Primit cf. facturii nr. ..	100 m³	500 lei	31.I. Sold debitor	300 m³	1 000 lei
Total	300 m³	1 500 lei	*Total*	300 m³	1 500 lei

Balanța de verificare șah încheiată

Conturi creditoare / Conturi debitoare	Sold inițial debitor	Mijloace fixe	Materii și materiale	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	Casa	Producția de bază
Sold inițial creditor	140 000	—	—	—	—	—
Mijloace fixe	80 000	—	—	—	—	—
Materii și materiale	30 000	—	—	—	—	—
Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	20 000	—	—	—	1 000	—
Casa	10 000	—	—	5 000	—	—
Producția de bază	—	—	15 000	—	—	—
Debitori	—	—	—	—	500	—
Salarii	—	—	—	—	—	—
Aprovizionarea cu materii și materiale	—	—	—	—	—	—
Fond statutar	—	30 000	—	—	—	—
Furnizori	—	—	—	10 000	—	—
Împrumuturi pe termen scurt	—	—	—	20 000	—	—
Muncitori și funcționari	—	—	—	—	12 000	—
Beneficii și pierderi	—	—	—	—	—	—
Total mișcări creditoare	—	30 000	15 000	35 000	13 500	—
Sold final debitor	—	70 000	15 000	21 000	2 000	15 000

la data de 31 martie 1962

Debitori	Salarii	Aprovizionarea cu materii și materiale	Fond static	Furnizori	Împrumuturi pe termen scurt	Mandatari și funcționari	Beneficii și pierderi	Total mijloace debitoare	Sold final creditor
—	—	—	100 000	10 000	20 000	—	10 000	—	—
—	—	—	20 000	—	—	—	—	20 000	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	30 000	—	5 000	—	—	30 000	—
500	—	—	—	—	—	—	—	5 500	—
—	—	—	—	—	—	—	—	15 000	—
—	—	—	—	—	—	—	—	500	—
—	—	—	—	—	—	12 000	—	12 000	—
—	—	—	—	8 000	—	—	—	8 000	—
—	—	—	—	—	—	—	—	30 000	120 000
—	—	—	—	—	—	—	—	10 000	8 000
—	—	—	—	—	—	—	—	20 000	5 000
—	—	—	—	—	—	—	—	12 000	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	10 000
500	—	—	50 000	8 000	5 000	12 000	—	169 000	—
—	12 000	8 000	—	—	—	—	—	—	143 000

Debit **Cont analitic „Cuie"** *Credit*

1.I. Sold inițial	80 kg	400 lei	5.I. Eliberat din depozit	40 kg	200 lei
25.I. Intrări cf. facturii nr. ..	50 kg	250 lei	31.I. Sold debitor	90 kg	450 lei
Total	130 kg	650 lei	*Total*	130 kg	650 lei

Debit **Cont analitic „Scînduri de stejar"** *Credit*

1.I. Sold inițial	10 m³	4 550 lei	5.I. Eliberat din depozit	5 m³	2 275 lei
25.I. Primit cf. facturii nr. ..	5 m³	2 275 lei	31.I. Sold debitor	10 m³	4 550 lei
Total	15 m³	6 825 lei	*Total*	15 m³	6 825 lei

Întocmită pe baza datelor din conturile analitice de mai sus, balanța de verificare analitică se prezintă astfel:

Balanța de verificare analitică a contului sintetic „Materii și materiale", întocmită la data de 31 martie 1962

Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Mișcări în luna ianuarie				Solduri finale (la 31.I)	
			Debitoare		Creditoare			
	Cantitatea	Suma	Cantitatea	Suma	Cantitatea	Suma	Cantitatea	Suma
Var	500 kg	750	200 kg	300	250 kg	375	450 kg	675
Nisip	200 m³	1 000	100 m³	500	100 m³	500	200 m³	1 000
Cuie	10 kg	400	50 kg	250	40 kg	200	90 kg	450
Scînduri de stejar	10 m³	4 550	5 m³	2 275	5 m³	2 275	10 m³	4 550
Total	—	6 700	—	3 325	—	3 350	—	6 675

Spre deosebire de balanțele de verificare generale care cuprind numai date în exprimare valorică, balanța de verificare analitică cuprinde și date privind cantitatea mijloacelor economice. De asemenea, balanța de verificare analitică nu are egalități în cadrul său. Exactitatea înregistrărilor se verifică prin compararea totalurilor mișcărilor debitoare și creditoare, precum și a soldurilor din balanța de verificare analitică cu datele corespunzătoare din contul sintetic respectiv.

În exemplul de mai sus, aceste egalități sînt realizate astfel:

— totalul soldurilor inițiale ale conturilor *analitice* de 6 700 lei este egal cu soldul contului sintetic „Materii și materiale";

— totalul mişcărilor debitoare ale conturilor analitice de 3 325 lei este egal cu totalul mişcărilor debitoare ale contului sintetic ;

— totalul mişcărilor creditoare de 3 350 lei este egal cu totalul mişcărilor creditoare ale contului sintetic ;

— totalul soldurilor finale ale conturilor analitice de 6 675 lei este egal cu soldul final al contului sintetic.

Aceste egalităţi arată că înregistrările au fost efectuate corect atît în contul sintetic „Materii şi materiale", cît şi în analiticele sale.

Dacă contul sintetic nu prezintă sold, atunci şi conturile sale analitice se găsesc în aceeaşi situaţie, iar balanţa de verificare analitică va avea egalitatea, pe de o parte, între solduri, iar pe de altă parte, între mişcări (rulaje), la fel ca şi balanţele de verificare generale.

CAPITOLUL XI

CALCULAŢIA PREŢULUI DE COST

§ 1. Noţiunea şi importanţa calculaţiei preţului de cost

Desfăşurarea activităţii întreprinderii necesită cheltuieli de muncă vie şi materializată în toate fazele circuitului economic (aprovizionare, producţie, desfacere). După ce aceste cheltuieli au fost consemnate şi apoi înregistrate în conturi, evidenţa contabilă are sarcina să determine, la anumite perioade şi pe baza datelor sale, volumul cheltuielilor efective privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea atît în totalitatea lor, cît şi pe unitatea de calcul.

În acest scop, evidenţa contabilă foloseşte calculaţia ca procedeu al metodei sale. Prin calculaţie se înţelege operaţia cu ajutorul căreia se determină preţul de cost efectiv de aprovizionare şi cel de producţie, precum şi preţul de cost complet (comercial).

Calculaţia, ca şi evaluarea, este o formă a folosirii legii valorii. Ea constituie un mijloc important de aplicare a gospodăririi socialiste şi de stabilire exactă a rezultatelor activităţii întreprinderii.

Între calculaţie şi celelalte procedee ale evidenţei contabile există o strînsă legătură. Astfel, o justă evaluare a cheltuielilor de muncă vie şi materializată asigură o calculaţie reală a preţului de cost pe diferitele faze ale circuitului economic. De asemenea, există o strînsă interdependenţă între calculaţie şi conturi în sensul că în acestea din urmă se înregistrează, pe bază de documente, toate cheltuielile necesare determinării preţului de cost efectiv. În sfîrşit, o calculaţie corect întocmită asigură un conţinut real posturilor din bilanţ şi constituie o condiţie de prim ordin pentru stabilirea justă a rezultatelor activităţii întreprinderii.

În condițiile economiei socialiste, calculația prețului de cost are un conținut nou și un rol deosebit față de calculația din întreprinderile capitaliste. În economia socialistă, conținutul nou al calculației constă în caracterul ei real, unitar și științific, spre deosebire de capitalism, unde calculația este denaturată prin majorarea cheltuielilor cu sume fictive sau cheltuite în interesul personal al capitalistului, în scopul camuflării profiturilor și al diminuării salariilor muncitorilor. În afară de aceasta, calculația în capitalism nu are la bază principii științifice și unitare, folosind o tehnică complicată și greoaie.

Importanța calculației în socialism trebuie legată, în primul rînd, de sarcina centrală pe care o au întreprinderile de a reduce permanent și sistematic prețul de cost al produselor. Această sarcină a stat întotdeauna în atenția partidului și guvernului, fiind subliniată în repetate rînduri în documentele de partid și de stat. În Directivele Congresului al III-lea al P.M.R. pentru planul de dezvoltare a economiei naționale pe anii 1960—1965 și pentru programul economic de perspectivă, se arată că „este necesar să fie continuată cu toată fermitatea lupta pentru valorificarea cît mai deplină a rezervelor existente în economie, pentru reducerea consumurilor specifice de materii prime, materiale, combustibil și energie, extinderea folosirii materialelor înlocuitoare, eliminarea pierderilor materiale în cursul transportului și manipulării, reducerea maximă a pierderilor din rebuturi și deșeuri, înlăturarea transporturilor neraționale ș.a.”.

Reducerea prețului de cost în economia socialistă înseamnă economisirea de muncă vie și materializată și constituie unul din cei mai importanți factori pentru creșterea acumulărilor socialiste și pentru ridicarea nivelului de trai al oamenilor muncii. Cu cît prețul de cost este mai redus, cu atît sînt mai mari beneficiile întreprinderilor, cu atît acestea sînt mai rentabile și pot aduce o contribuție mai mare la creșterea acumulărilor socialiste. Reducerea prețului de cost constituie baza reducerii prețului de vînzare al mărfurilor și deci unul din principalele izvoare ale creșterii salariului real al celor ce muncesc.

Prețul de cost este cel mai important indicator sintetic care oglindește întreaga activitate de aprovizionare, de producție și de desfacere a întreprinderii. Stabilind acest preț, calculația dă posibilitatea cunoașterii abaterilor cheltuielilor efective de la cele planificate, adică a economiilor sau a depășirilor față de prețul de cost planificat, în vederea luării măsurilor corespunzătoare pentru reducerea prețului de cost.

§ 2. Principiile de bază ale calculaţiei preţului de cost

Pentru a se asigura calculaţiei un conţinut real şi exact, la întocmirea acesteia trebuie respectate următoarele principii de bază :

1. *Determinarea obiectului calculaţiei.* Obiectul calculaţiei poate fi diferit şi este determinat de particularităţile şi organizarea proceselor economice sau a activităţii care necesită o calculaţie. Astfel, în sectorul aprovizionării, obiectul calculaţiei îl constituie un material sau o grupă de materiale sau de mărfuri achiziţionate. În sectorul producţiei calculaţia poate avea un obiect diferit şi anume : un anumit produs finit, un grup de produse asemănătoare, o anumită comandă, partidă sau lot, o anumită lucrare executată sau serviciu prestat etc. În sectorul desfacerii, unde calculaţia stabileşte preţul de cost complet (comercial) pe baza datelor contabile, ea poate avea ca obiect un anumit produs sau marfă realizate, o anumită lucrare executată sau serviciu prestat pentru care s-a încasat contravaloarea.

Cunoaşterea obiectului calculaţiei prezintă importanţă pentru organizarea evidenţei cheltuielilor şi pentru determinarea volumului acestor cheltuieli pe unitatea de calculaţie.

2. *Determinarea unităţii de calcul*, adică a unităţii de măsură pentru care se stabileşte preţul de cost. Unitatea de calcul diferă în funcţie de felul obiectului calculaţiei, de complexitatea procesului de producţie, de unitatea de măsură cu care se livrează producţia etc.

Unităţile de calcul pot fi *unităţi naturale* (un strung, un automobil, o tonă ţiţei, un metru cub de abur), *unităţi convenţionale* (un tractor de un anumit număr cai putere, un hantru arătură) etc.

3. *Stabilirea unei nomenclaturi-tip a cheltuielilor.* Pentru necesităţile evidenţei cheltuielilor de producţie şi calcularea preţului de cost se foloseşte nomenclatura cheltuielilor pe *articole de calculaţie*. Un articol de calculaţie este reprezentat de un anumit fel de cheltuială directă (materii prime şi materiale directe, salarii directe) sau de un grup de cheltuieli indirecte (cheltuielile secţiilor de producţie, cheltuielile generale ale întreprinderii, cheltuielile în afara producţiei) care sînt cunoscute şi sub numele de articole de cheltuieli.

O asemenea grupare a cheltuielilor pe articole de calculaţie, elaborată în funcţie de destinaţia cheltuielilor, a fost impusă de faptul că anumite cheltuieli ca, de exemplu, cheltuielile indirecte ale secţiilor de producţie sau cheltuielile generale

ale întreprinderii, nu pot fi repartizate direct asupra produselor, ci numai indirect, prin intermediul articolelor de cheltuieli complexe.

4. *Delimitarea corectă a cheltuielilor.* A delimita cheltuielile în vederea calculării prețului de cost înseamnă a face separarea acestora, în astfel de condiții, încît să se repartizeze asupra obiectului calculației numai cota-parte de cheltuieli pe care acestea le-a ocazionat, în vederea determinării corecte a prețului de cost și a rezultatelor activității întreprinderii într-o anumită perioadă.

În acest scop, este necesar să se facă delimitarea în timp a cheltuielilor, delimitarea pe sectoare de activitate, feluri de activitate etc. Această delimitare constă în separarea cheltuielilor pe perioade de gestiune, astfel încît fiecare perioadă să suporte numai acea parte de cheltuieli care a fost ocazionată de activitatea desfășurată în perioada respectivă, indiferent de momentul efectuării acestor cheltuieli (cheltuieli anticipate și preliminate).

Delimitarea cheltuielilor pe sectoare de activitate constă în separarea acestora, în primul rînd, pe sfere de activitate (adică pe sfera aprovizionării, producției și desfacerii), în vederea stabilirii prețului de cost efectiv pe fiecare din aceste sfere. În acest fel, se creează posibilitatea aprecierii calității și rezultatelor muncii în fiecare din aceste sectoare de activitate, prin compararea nivelului prețului de cost efectiv cu cel planificat. În al doilea rînd, delimitarea cheltuielilor pe sectoare de activitate mai constă în separarea acestor cheltuieli pe secțiile principale și secundare de producție și pe sectorul administrativ și de conducere al întreprinderii. Această delimitare este deosebit de importantă pentru stabilirea prețului de cost efectiv de secție al produselor, precum și a prețului de cost de uzină al produselor. Astfel, calculația ajută la cunoașterea rezultatelor aplicării gospodăririi socialiste interne și pe întreaga întreprindere.

Delimitarea cheltuielilor pe feluri de activități constă în separarea și înregistrarea cheltuielilor, ținînd seama de faptul că unele din ele sînt ocazionate de activitatea de bază a întreprinderii și se includ în prețul de cost al produselor obținute în cadrul acestei activități, iar altele sînt ocazionate de alte activități (de exemplu, cheltuielile pentru investiții și reparații capitale, cheltuielile privind activitatea gospodăriilor anexe, căminelor, creșelor, cantinelor etc.). Aceste cheltuieli nu se includ în prețul de cost al producției de bază, ci se înregistrează

separat pe felurile de activităţi care le-au ocaziónat (investiţii, reparaţii capitale, gospodării anexe etc.).

6. *Înregistrarea integrală a cheltuielilor şi folosirea unor metode juste de repartizare a cheltuielilor indirecte asupra obiectului calculaţiei.* Înregistrarea cheltuielilor în totalitatea lor şi pe măsură ce ele se efectuează constituie nu numai o sarcină de bază a evidenţei contabile, ci şi un principiu important al calculaţiei. Datele contabile incomplete duc la denaturarea calculaţiei şi a nivelului preţului de cost, ajungîndu-se prin aceasta la stabilirea unor rezultate nereale ale activităţii întreprinderii.

Pentrú repartizarea corectă pe produse a cheltuielilor indirecte, evidenţa contabilă foloseşte anumite metode convenţionale, a căror aplicare se bazează pe calcule efectuate în scopul stabilirii cotei-părţi din cheltuielile indirecte, care revine fiecărui produs.

Folosirea acestor metode este impusă de faptul că cheltuielile indirecte nu pot fi individualizate pe produs în momentul efectuării lor, ci numai pe locúrile care le-au ocazionat, de unde apoi se repartizează pe produse.

Metodele de repartizare a unor astfel de cheltuieli diferă în funcţie de organizarea procesului tehnologic, organizarea producţiei şi a evidenţei cheltuielilor de producţie etc.

Din cele de mai sus, rezultă că repartizarea cheltuielilor indirecte asupra obiectului calculaţiei cuprinde de fapt două momente distincte şi anume: repartizarea cheltuielilor pe locurile de producţie care le-au ocazionat (secţii de producţie) şi apoi repartizarea cheltuielilor indirecte de pe aceste locuri pe produsele obţinute în cadrul fiecărui loc de producţie.

Ca bază pentru repartizarea cheltuielilor indirecte de pe locuri (secţii) de producţie pe fiecare produs în parte se poate lua totalul cheltuielilor directe (materii prime plus salariile directe) din fiecare secţie, sau numai unul din aceste elemente (fie materiile prime, fie salariile directe) după caz. Prin raportarea totalului cheltuielilor indirecte ale fiecărei secţii la baza de repartizare, se obţine un coeficient de repartizare. Acest coeficient se înmulţeşte apoi cu suma cheltuielii directe, aferente fiecărui produs. Rezultatul acestei operaţii reprezintă cota-parte de cheltuieli indirecte ale secţiei privind produsul respectiv, care se adaugă la cheltuielile directe cu care formează împreună preţul de cost de secţie al acestui produs.

Această metodă de repartizare a cheltuielilor indirecte pe produs poartă numele de *metoda suplimentării*. Ea este folosită şi pentru repartizarea pe produse a cheltuielilor generale ale

întreprinderii. În acest scop, se ia ca bază totalul cheltuielilor directe şi indirecte ale tuturor secţiilor, la care se raportează totalul cheltuielilor generale ale întreprinderii, obţinîndu-se astfel un coeficient unic de repartizare a acestor cheltuieli. Cu acest coeficient se înmulţeşte apoi preţul de cost de secţie al fiecărui produs. Rezultatul obţinut reprezintă cota-parte a cheltuielilor generale aferente fiecărui produs, care adăugîndu-se, prin înregistrări contabile, la preţul de cost de secţie al produsului respectiv formează *preţul de cost de uzină* al acelui produs.

În afară de metoda suplimentării, repartizarea cheltuielilor indirecte se mai poate face şi cu ajutorul altor metode ca, de exemplu, metoda coeficienţilor de echivalenţă, care se aplică de regulă în cazul cînd din aceeaşi materie primă şi prin procedee tehnologice asemănătoare, se obţine un produs de sortimente diferite (cuie de diferite dimensiuni).

7. În sfîrşit, un alt principiu care stă la baza calculaţiei preţului de cost este *determinarea corectă a volumului de cheltuieli aferente producţiei neterminate*. Aceasta se face la sfîrşitul perioadei de gestiune (în industrie lunar, iar în agricultură anual), pe calea inventarierii şi a evaluării producţiei neterminate. Suma cheltuielilor astfel obţinută, se scade din totalul cheltuielilor efectuate în perioada de gestiune respectivă, diferenţa reprezentînd cheltuielile efective ale producţiei finite.

Stabilirea producţiei neterminate prezintă importanţă pentru calcularea justă a preţului de cost al producţiei finite şi pentru determinarea corectă a rezultatelor activităţii întreprinderii pe fiecare perioadă de gestiune.

§ 3. Felurile calculaţiei

În funcţie de momentul şi modul întocmirii, calculaţia este de două feluri: calculaţie de plan şi calculaţie de dare de seamă.

Calculaţia de plan este de fapt o antecalculaţie, întrucît ea se întocmeşte înainte de a avea loc efectuarea şi înregistrarea cheltuielilor. Ea are drept scop determinarea preţului de cost planificat de aprovizionare a materiilor şi materialelor, a preţului de cost planificat de producţie şi a preţului de cost complet (comercial). Calculaţia de plan are la bază normele de consum şi normele de producţie planificate. Ea se întocmeşte anual, cu defalcare trimestrială, iar indicatorii stabiliţi pe baza ei reprezintă sarcini de plan privind nivelul preţului de cost.

Calculaţia de plan creează condiţii pentru compararea preţurilor planificate cu cele efective stabilite prin calculaţia de dare de seamă.

Calculaţia de dare de seamă se întocmeşte la sfîrşitul perioadei de gestiune, pe baza cheltuielilor efective înregistrate în conturi. Întrucît această calculaţie are la bază datele contabile, ea mai este cunoscută şi sub numele de *calculaţie contabilă*. Fiind întocmită posterior efectuării şi înregistrării cheltuielilor, calculaţia de dare de seamă se mai numeşte şi *postcalcul*, denumire care s-a dat şi secţiei sau biroului din cadrul serviciului contabilităţii, care se ocupă cu înregistrarea cheltuielilor de producţie şi calcularea preţului de cost.

Spre deosebire de calculaţia de plan care foloseşte nomenclatorul-tip al cheltuielilor pe elemente, calculaţia de dare de seamă se face pe baza nomenclatorului-tip de cheltuieli pe articole de calculaţie.

Cu ajutorul calculaţiei de dare de seamă se determină preţul de cost efectiv de aprovizionare şi de producţie, care apoi se compară cu preţul planificat de aprovizionare, respectiv de producţie, pentru a se stabili astfel depăşirile sau economiile de cheltuieli faţă de cheltuielile de aprovizionare şi de producţie planificate. Dat fiind că aceste depăşiri şi economii nu se pot stabili decît la sfîrşitul perioadei de gestiune, nu este posibil ca chiar în cursul acestei perioade să se ia măsuri operative în scopul înlăturării cauzelor care au determinat depăşirile de cheltuieli.

Pentru urmărirea în tot cursul lunii a abaterilor de la normele de consum şi de producţie, precum şi a abaterilor de la nivelul cheltuielilor administrative stabilite la începutul fiecărei luni şi în scopul creării posibilităţii de a stabili cauzele acestor abateri şi persoanele vinovate, se foloseşte *metoda normativă*, aplicată pentru prima dată în întreprinderile industriale din Uniunea Sovietică, şi introdusă, cu bune rezultate, în unele întreprinderi din ţara noastră. Metoda normativă este, de fapt, o formă a calculaţiei de plan avînd anumite particularităţi.

CAPITOLUL XII

INVENTARIEREA

§ 1. Noţiunea şi importanţa inventarierii

Oglindirea neîntreruptă şi integrală în conturi a mijloacelor economice şi a tuturor operaţiilor generale legate de mişcarea acestora, constituie una din sarcinile de bază ale evidenţei contabile.

Înregistrările în evidenţa curentă trebuie efectuate în condiţii care să asigure o concordanţă deplină între conţinutul evidenţei şi realitatea reflectată. Aplicată la mijloacele economice, această cerinţă impune existenţa unei egalităţi permanente între soldurile conturilor respective de mijloace şi mărimea cantitativă şi valorică a acestora constatată faptic. Aceasta în ceea ce priveşte mijloacele economice după componenţa lor materială. Dar şi celelalte elemente care nu se concretizează în bunuri materiale, ci reprezintă mijloace în decontare (creanţe) sau obligaţii faţă de alte întreprinderi, instituţii sau persoane, trebuie să figureze în evidenţa curentă cu adevărata lor valoare, controlabilă pe bază de documente corespunzătoare. Necunoaşterea exactă a situaţiei debitorilor şi a creditorilor întreprinderii are drept consecinţă neîncasarea în termen a creanţelor şi neachitarea la timp a obligaţiilor faţă de alte întreprinderi, instituţii etc., aceasta ducînd la nerespectarea disciplinei financiare. Verificarea concordanţei între realitate şi datele evidenţei se înfăptuieşte atît pentru mijloacele concrete, cît şi pentru creanţe şi obligaţii, prin intermediul unui procedeu distinct de care dispune metoda evidenţei contabile, denumit *inventariere*.

Cuvîntul „inventar" este de origină latină, denumirea corespunzătoare în limba latină fiind acela de *inventarium*, termen care la rîndul său a înlocuit un altul mai vechi, folosit în dreptul roman, şi anume pe acela de *repertorium*, act ce se întocmea în anumite situaţii prevăzute de lege (tutelă, căsătorie etc.) şi care trebuia să cuprindă averea unei persoane fizice, descrisă şi evaluată în mod amănunţit.

Strîns legată de noţiunea de inventar este şi aceea de inventariere. Prin inventariere se înţelege acţiunea de *constatare faptică, la o anumită dată, a existenţei tuturor elementelor, care constituie baza materială a întreprinderilor, a organizaţiilor economice sau instituţiilor, precum şi de verificare a exactităţii valorii creanţelor şi obligaţiilor acestor unităţi.* În schimb, inventarul este actul de natură contabilă în care sînt trecute toate mijloacele economice, creanţele şi obligaţiile întreprinderii, pe elemente componente şi identificate sub aspect calitativ şi valoric.

În toate epocile evidenţa contabilă a folosit inventarul ca document şi inventarierea ca operaţie de constatare şi verificare faptică, însă pentru prima dată evidenţa contabilă socialistă a atribuit inventarierii rolul de procedeu al metodei sale de lucru, recunoscîndu-i astfel importanţa şi imprimîndu-i un rol şi un conţinut nou. Unul din considerentele pentru care inventarierea a fost inclusă printre procedeele metodei evidenţei contabile s-a putut desprinde din cele arătate mai înainte în legătură cu funcţia inventarierii ca *mijloc de verificare a concordanţei datelor evidenţei cu realitatea.*

Buna organizare şi ţinerea corectă a evidenţei curente pot asigura acesteia un conţinut real şi complet, dar nu în sens absolut, întrucît faptic se pot produce o serie de modificări, indeosebi cu privire la mijloacele economice, pe care evidenţa nu este în măsură să le reflecte în momentul în care ele au avut loc, datorită naturii acestor modificări şi condiţiilor deosebite în care ele s-au petrecut. Astfel, anumite mijloace economice pot suferi scăderi în greutate, respectiv în valoare, de pe urma unor factori naturali inevitabili ca, de exemplu, uscarea, evaporarea etc. Alte mijloace, dimpotrivă, cresc în greutate, respectiv în valoare ca, de pildă, animalele tinere şi animalele la îngrăşat, iar altele îşi pierd anumite calităţi din cauza învechirii ca, de exemplu, unele produse alimentare etc. De asemenea, eventualele furturi, delapidări sau sustrageri de mijloace sînt cauze care fac ca anumite date din evidenţa curentă să nu corespundă realităţii.

Nepotrivirile se mai pot datora neînregistrării sau înregistrării greşite în conturi a anumitor operaţii, creîndu-se astfel erori care nu se pot localiza şi identifica cu ajutorul balanţelor de verificare.

În sfîrşit, sînt cazuri cînd lipsa de concordanţă între datele evidenţei şi realitate se datoreşte neglijenţei şi neatenţiei gestionarilor, care uneori eliberează din depozit materiale sau pro-

Strîns legată de noţiunea de inventar este şi aceea de inventariere. Prin inventariere se înţelege acţiunea de *constatare faptică, la o anumită dată, a existenţei tuturor elementelor, care constituie baza materială a întreprinderilor, a organizaţiilor economice sau instituţiilor, precum şi de verificare a exactităţii valorii creanţelor şi obligaţiilor acestor unităţi.* În schimb, inventarul este actul de natură contabilă în care sînt trecute toate mijloacele economice, creanţele şi obligaţiile întreprinderii, pe elemente componente şi identificate sub aspect calitativ şi valoric.

În toate epocile evidenţa contabilă a folosit inventarul ca document şi inventarierea ca operaţie de constatare şi verificare faptică, însă pentru prima dată evidenţa contabilă socialistă a atribuit inventarierii rolul de procedeu al metodei sale de lucru, recunoscîndu-i astfel importanţa şi imprimîndu-i un rol şi un conţinut nou. Unul din considerentele pentru care inventarierea a fost inclusă printre procedeele metodei evidenţei contabile s-a putut desprinde din cele arătate mai înainte în legătură cu funcţia inventarierii ca *mijloc de verificare a concordanţei datelor evidenţei cu realitatea.*

Buna organizare şi ţinerea corectă a evidenţei curente pot asigura acesteia un conţinut real şi complet, dar nu în sens absolut, întrucît faptic se pot produce o serie de modificări, îndeosebi cu privire la mijloacele economice, pe care evidenţa nu este în măsură să le reflecte în momentul în care ele au avut loc, datorită naturii acestor modificări şi condiţiilor deosebite în care ele s-au petrecut. Astfel, anumite mijloace economice pot suferi scăderi în greutate, respectiv în valoare, de pe urma unor factori naturali inevitabili ca, de exemplu, uscarea, evaporarea etc. Alte mijloace, dimpotrivă, cresc în greutate, respectiv în valoare ca, de pildă, animalele tinere şi animalele la îngrăşat, iar altele îşi pierd anumite calităţi din cauza învechirii ca, de exemplu, unele produse alimentare etc. De asemenea, eventualele furturi, delapidări sau sustrageri de mijloace sînt cauze care fac ca anumite date din evidenţa curentă să nu corespundă realităţii.

Nepotrivirile se mai pot datora neînregistrării sau înregistrării greşite în conturi a anumitor operaţii, creîndu-se astfel erori care nu se pot localiza şi identifica cu ajutorul balanţelor de verificare.

În sfîrşit, sînt cazuri cînd lipsa de concordanţă între datele evidenţei şi realitate se datoreşte neglijenţei şi neatenţiei gestionarilor, care uneori eliberează din depozit materiale sau pro-

duse finite în alte cantităţi şi sortimente decît cele prevăzute în documente.

Nepotrivirile de natura celor de mai sus, ca şi altele asemănătoare, nu se pot identifica şi reflecta în evidenţa contabilă decît cu condiţia inventarierii. Numai după efectuarea în bune condiţii a acesteia şi a înregistrării în conturi a tuturor nepotrivirilor constatate se obţine garanţia exactităţii datelor evidenţei.

Un asemenea procedeu practic care serveşte, pe de o parte, pentru precizarea exactităţii datelor evidenţei, iar pe de altă parte, pentru completarea sau rectificarea acestora, nu poate rămîne în afara procedeelor metodei evidenţei contabile. Legătura strînsă care există între celelalte procedee ale metodei evidenţei contabile şi inventariere, precum şi condiţionarea lor reciprocă duce, de asemenea, la concluzia că inventarierea trebuie să formeze un tot unitar cu celelalte procedee ale metodei evidenţei contabile.

Astfel, inventarierea este strîns legată de bilanţ, una dintre cerinţele de întocmire a acestuia fiind fundamentarea sa pe inventariere. Legătura dintre inventariere şi bilanţ implică şi corelaţia dintre inventariere şi conturi, ale căror date stau la baza întocmirii bilanţului, însă numai după ce exactitatea şi volumul lor au fost precizate şi confirmate pe calea inventarierii.

Între calculaţie şi inventariere există, de asemenea, o legătură strînsă, ea constînd, printre altele, în rolul pe care îl are inventarierea în calcularea corectă a preţului de cost al producţiei.

În sfîrşit, inventarierea este strîns legată de documentaţia primară care nu poate fi socotită completă decît după efectuarea inventarierii, cînd se întocmesc documente pentru toate modificările pe care le-au suferit mijloacele economice, dar care, atunci cînd s-au petrecut, n-au putut fi cuprinse în documentele corespunzătoare.

Locul şi rolul inventarierii în cadrul metodei evidenţei contabile se poate vedea din următoarea sinteză: mişcarea şi modificarea mijloacelor economice, precum şi relaţiile dintre întreprinderi generează operaţii economice; pentru fiecare operaţie economică se întocmeşte un document corespunzător; fiecare document se înregistrează în conturile impuse de conţinutul economic al operaţiei; *datele din conturi sînt confruntate apoi, la anumite perioade, cu realitatea şi puse de acord cu aceasta, prin intermediul inventarierii*; pe baza datelor evidenţei, verificate şi confirmate de inventariere se întocmeşte

bilanțul, ca lucrare de sinteză a înregistrărilor din evidența curentă.

În sprijinul argumentării poziției de procedeu al metodei evidenței contabile pe care o ocupă inventarierea, trebuie adăugat faptul că, în anumite situații, inventarierea reprezintă însăși baza de plecare pentru începerea și organizarea evidenței curente.

Astfel, la înființarea unei întreprinderi, organizații economice sau instituții, trebuie cunoscute, în primul rînd, mijloacele economice de care dispune unitatea respectivă și cu care ea își începe activitatea. În acest scop trebuie să se constate existența faptică a mijloacelor respective, apoi să se întocmească inventarul, care constituie baza de înregistrare a existențelor, în conturile corespunzătoare de activ sau de pasiv.

În sfîrșit, integrarea inventarierii printre procedeele metodei evidenței contabile se justifică și prin faptul că ea reprezintă, pentru aceasta, și un instrument cu ajutorul căruia ea își îndeplinește unele din cele mai importante sarcini ale sale. Astfel,cu ajutorul inventarierii, evidența contabilă înfăptuiește *controlul asupra integrității proprietății socialiste și asupra bunei gospodăriri a avutului obștesc.* Datele înregistrate în conturi reflectă modificările suferite de mijloacele economice, ca urmare a folosirii și consumării lor în limitele legalității și a disciplinei de stat. Aceste date, prin ele însele, nu dau însă posibilitatea cunoașterii și localizării acelor modificări a mijloacelor, survenite în urma neregulilor săvîrșite, a risipei etc. Pentru identificarea acestor modificări și a cauzelor cărora ele se datorează, evidența contabilă trebuie să procedeze periodic la inventarierea mijloacelor economice pe locuri de păstrare a acestora și pe gestionari. În acest fel se realizează, pe calea inventarierii, o cunoaștere concretă și în adîncime a tuturor elementelor componente ale mijloacelor nu numai sub aspect cantitativ, ci și calitativ, precum și a modului și condițiilor de păstrare, de manipulare etc.

În legătură cu cele arătate trebuie subliniat că inventarierea reprezintă pentru evidența contabilă socialistă unul din mijloacele eficace prin care aceasta contribuie la întărirea disciplinei de stat. Imputarea lipsurilor, trimiterea în fața justiției a celor vinovați etc. sînt măsuri care se iau pe baza constatărilor făcute cu ocazia inventarierii.

Scoțînd la iveală risipa de materiale la locurile de muncă, lipsa de grijă în păstrarea materialelor la depozite și în magaziile intermediare, existența materialelor respinse la recepție, existența rebuturilor în secții, a comenzilor sistate și anulate,

a produselor incomplete etc. Inventarierea dă posibilitate evidenței contabile să contribuie la întărirea gospodăririi socialiste în întreprinderi.

Inventarierea este, de asemenea, un instrument la îndemîna evidenței contabile pentru îndeplinirea sarcinii de descoperire și de *mobilizare a rezervelor interne și de accelerare a vitezei de rotație a mijloacelor circulante*, în cadrul întreprinderilor și organizațiilor economice. Rolul inventarierii în descoperirea și mobilizarea rezervelor interne constă, printre altele, în identificarea materialelor neutilizabile, avariate sau degradate, a produselor și a mărfurilor greu vandabile etc. Acestea reprezentînd imobilizări de mijloace circulante, ele trebuie puse în valoare pe baza unui plan de mobilizare a rezervelor interne.

Inventarierea contribuie la accelerarea vitezei de rotație a mijloacelor circulante prin aceea că scoate la iveală creanțele nenormale și alte elemente de activ greu lichidabile.

Inventarierea decontărilor cu furnizorii și creditorii, cu bugetul statului, cu Banca de Stat etc., urmată de măsuri privind lichidarea obligațiilor cu termen expirat, contribuie la *respectarea disciplinei financiare* și la desfășurarea normală a decontărilor între întreprinderi.

De asemenea, trebuie reținută importanța inventarierii în legătură cu *stabilirea corectă pe perioadele respective de gestiune a prețului de cost și a rezultatului activității întreprinderii*, adică a beneficiilor și a pierderilor.

Se știe că nivelul prețului de cost este în funcție, printre altele, și de valoarea producției neterminate de la începutul și de la sfîrșitul lunii. Pentru determinarea acesteia, cea mai indicată cale o reprezintă inventarierea. Deși este o operație complexă, întrucît necesită stabilirea precisă a elementelor care compun producția neterminată, precum și gradul de finisare a diferitelor piese, totuși, inventarierea producției neterminate contribuie substanțial la îmbunătățirea calculației prețului de cost și la determinarea corectă a rezultatelor financiare pe perioade de gestiune.

La cele arătate cu privire la importanța inventarierii trebuie adăugat rolul acesteia pentru îmbunătățirea organizării și conținutului evidenței contabile curente, ale planificării operative, ale producției, ale controlului gestiunii și folosirii mijloacelor economice etc.

Influența pe care o are inventarierea asupra îmbunătățirii muncii de evidență contabilă constă, în primul rînd, în verificarea, precizarea și completarea datelor evidenței pe calea

inventarierii, precum şi în faptul că operaţia inventarierii impune evidenţei contabile să-şi aducă înregistrările la zi, în vederea comparării datelor ei cu realitatea.

§ 2. Felurile inventarierii

Diferenţierea operaţiei de inventariere după anumite criterii prezintă importanţă practică, sub aspectul cunoaşterii perioadelor în care ea se efectuează, a limitelor ei de extindere asupra mijloacelor economice, a obiectivelor ei etc.

O primă distincţie se poate face ţinînd seama de etapele la care se face inventarierea. Din acest punct de vedere, inventarierea poate fi periodică sau anuală.

Inventarierea periodică (de gestiune) se efectuează în cursul anului, conform prevederilor regulamentului privind inventarierea mijloacelor economice şi în limitele termenelor prevăzute de dispoziţiile legale. În principiu, numărul inventarierilor din cursul anului este în funcţie de mărimea rulajului mijloacelor supuse inventarierii, în sensul că numărul de inventarieri este mai mic pentru acele mijloace care nu prezintă mişcări frecvente (mijloacele fixe, lucrările de investiţii, mărfurile din depozite şi baze etc.) şi este mai mare pentru mijloacele cu mişcare zilnică (mijloacele băneşti, materiile şi materialele, produsele finite, mărfurile din magazinele comerţului cu amănuntul etc.).

Inventarierile din cursul anului mai pot fi impuse de anumite situaţii deosebite ca, de exemplu, predarea, respectiv primirea unei gestiuni sau unificarea a două sau mai multe unităţi etc.

De asemenea, se pot face inventarieri în cursul anului în unele împrejurări excepţionale, ca, de pildă, incendii, inundaţii, furturi etc.

Cu privire la inventarierile efectuate în cursul anului, trebuie subliniată importanţa acestora pentru controlul faptic şi operativ al integrităţii proprietăţii socialiste.

O particularitate a tuturor inventarierilor periodice o constituie faptul că efectuarea lor nu este legată de întocmirea dărilor de seamă periodice (lunare şi trimestriale).

Inventarierea anuală, spre deosebire de cele periodice, cuprinde totalitatea mijloacelor economice, fiind o inventariere generală. Efectuarea ei este strîns legată de întocmirea bilanţului şi a dării de seamă anuale şi este destinată să asigure acestora un conţinut corespunzător realităţii. De altfel, darea

de seamă anuală trebuie să cuprindă şi situaţia inventarierii mijloacelor economice şi a decontărilor.

Întrucît inventarierea anuală este o operaţie complexă, care necesită un volum mare de muncă, pentru anumite mijloace, ea trebuie să înceapă înainte de sfîrşitul anului, însă nu mai de vreme de datele prevăzute în regulamentul privind inventarierea mijloacelor economice.

După gradul de extindere, inventarierea poate fi parţială sau generală.

Inventarierea parţială are ca obiect constatarea existenţei numai a unor anumite mijloace (materii prime, produse, mărfuri, mijloace băneşti etc.). Asemenea inventarieri pot avea loc ori de cîte ori există îndoieli asupra integrităţii anumitor mijloace, precum şi în cazul schimbării gestionarilor.

Inventarierea generală se extinde asupra tuturor mijloacelor economice, precum şi asupra decontărilor cu debitorii, creditorii etc. Ea creează posibilitatea confruntării multilaterale şi complete a datelor contabile cu realitatea atît în ce priveşte totalitatea mijloacelor economice de care dispune întreprinderea, cît şi în ce priveşte acele mijloace care se găsesc în întreprindere la data inventarierii, dar nu-i aparţin, ca de exemplu : mijloacele fixe primite cu chirie, materialele primite spre păstrare sau spre prelucrare etc.

O astfel de inventariere integrală este cea anuală, fără să fie exclusă posibilitatea unei inventarieri generale chiar în cursul anului, dacă nevoile practice o impun.

Inventarul, ca act de natură contabilă, care cuprinde totalitatea existenţelor mijloacelor şi surselor constatate pe calea inventarierii, poate fi la rîndul său de mai multe feluri.

Astfel, inventarul care se întocmeşte pe baza inventarierii efectuată la începerea activităţii unei unităţi nou înfiinţată poartă denumirea de *inventar iniţial*, iar cel întocmit la sfîrşitul fiecărui an, pe baza inventarierii generale, este un *inventar final*.

Din punctul de vedere al conţinutului său, inventarul poate fi *parţial*, atunci cînd cuprinde existenţele numai pentru anumite mijloace, sau *general*, cînd cuprinde existenţele tuturor mijloacelor economice.

În funcţie de condiţiile şi împrejurările în care se efectuează inventarierea, inventarul poate avea caracterul de *inventar ordinar*, atunci cînd este întocmit în condiţii normale şi în cadrul termenelor legale, sau *inventar extraordinar*, atunci cînd inventarierea este impusă de împrejurări excepţionale (incendii, furturi etc.).

În legătură cu inventarul, ca document contabil, trebuie adusă precizarea că acesta, deşi cuprinde existenţele de activ şi de pasiv, la fel ca şi bilanţul, totuşi se deosebeşte de el sub diverse aspecte. Astfel, în timp ce bilanţul reflectă existenţa mijloacelor economice şi a surselor acestora pe grupe mari şi numai în expresie valorică, inventarul descompune mijloacele respective pe elemente componente, le diferenţiază prin specificarea particularităţilor distinctive şi le redă atît în expresie valorică, cît şi în expresie cantitativă. În afară de aceasta. bilanţul cuprinde în plus faţă de inventar rezultatul reproducţiei mijloacelor eocnomice, adică beneficiul sau pierderea în mărimea stabilită pe baza datelor contabile.

§ 3. Principalele condiţii pe care trebuie să le îndeplinească inventarierea

Importanţa deosebită pe care o prezintă inventarierea şi caracterul complex al acestei operaţii impun ca ea să se efectueze cu respectarea anumitor cerinţe.

În primul rînd, este necesar ca această operaţie, indiferent de extinderea ce i se dă, să facă obiectul unui *plan de inventariere*, care să fie integrat în planul de muncă al serviciului de contabilitate din întreprinderi, organizaţii economice şi instituţii. Planul de inventariere trebuie să cuprindă perioadele de timp la care se va face inventarierea, fără să se precizeze data efectuării ei, elementele supuse inventarierii, modul de organizare şi de desfăşurare a acesteia etc.

În componenţa comisiilor de inventariere trebuie să intre *personal contabil cu calificare corespunzătoare*, precum şi salariaţi cu pregătire tehnică de specialitate. Această cerinţă este impusă de faptul că în procesul inventarierii, mijloacele economice trebuie identificate şi diferenţiate în funcţie de o serie de particularităţi pe care le prezintă, ceea ce nu se poate realiza fără un minim de cunoştinţe din domeniul tehnologiei, merceologiei etc. La aceasta trebuie adăugate *cunoaşterea şi aplicarea dispoziţiilor legale*, referitoare la organizarea şi desfăşurarea inventarierii, la evaluarea bunurilor inventariate şi, îndeosebi, cele privitoare la modul de regularizare a diferenţelor (plusurilor şi minusurilor) constatate la inventariere.

O altă condiţie care trebuie avută în vedere şi aplicată practic constă în *efectuarea inventarierii la perioadele stabilite* şi, pe cît este cu putinţă, fără întreruperea mersului normal al activităţii întreprinderii. Cu excepţia cazurilor particulare, este bine ca inventarierile periodice să se facă în ultima zi a lunii,

pentru ca în felul acesta ea să coincidă cu lucrările de centralizare a datelor evidenței contabile efectuate de către serviciul contabilității, prin întocmirea balanței de verificare și a bilanțului, ușurîndu-se astfel operația de confruntare a datelor contabile cu cele stabilite pe baza inventarierii.

Pentru a asigura inventarierii calitatea și eficacitatea necesară, ea *trebuie să fie corect efectuată*, evitîndu-se cu desăvîrșire omisiunile, dublele inventarieri, confuziile între diferitele sortimente de materiale, produse, mărfuri etc.

În sfîrșit, inventarierea trebuie să se sprijine pe *constatarea directă și concretă* a elementelor respective, evitîndu-se pe cît este posibil folosirea unor procedee indirecte ca, de exemplu. sondajul, calculele aproximative, documentele etc.

§ 4. Principalele faze ale inventarierii

Cunoașterea etapelor care trebuie parcurse în efectuarea inventarierii nu este lipsită de importanță practică, deoarece fiecare din ele implică luarea anumitor măsuri și executarea anumitor lucrări, fără de care nu este posibilă stabilirea volumului real al elementelor supuse inventarierii.

Cunoscînd natura și conținutul diferitelor lucrări pe care le cuprinde fiecare fază a inventarierii, se înțelege mai bine modul cum evidența contabilă folosește practic acest procedeu pentru îndeplinirea unora din sarcinile sale de bază.

Etapele inventarierii sînt aceleași, indiferent de obiectul activității întreprinderilor și de natura mijloacelor economice ce se inventariază.

În ordinea în care se succed și după natura lucrărilor pe care le comportă, etapele inventarierii pot fi prezentate astfel :

— Pregătirea inventarierii ;

— Constatarea, descrierea și evaluarea elementelor inventariate ;

— Stabilirea diferențelor între datele inventarierii și acelea ale evidenței contabile ;

— Regularizarea plusurilor și minusurilor de inventar.

Pregătirea inventarierii influențează considerabil munca din celelalte etape, întrucît creează condițiile pentru desfășurarea continuă și ordonată a lucrărilor și pentru terminarea acestora în timpul stabilit.

Unele măsuri și lucrări pregătitoare ale inventarierii au caracter organizatoric, iar altele sînt de natură contabilă. Și unele și celelalte cad în sarcina serviciului contabilității și de

îndeplinirea lor răspund, în primul rînd, conducătorii de contabilitate din întreprinderi, organizaţii economice şi instituţii.

Printre măsurile care privesc faza de pregătire a inventarierii se menţionează : constituirea comisiei de inventariere prin dispoziţia scrisă a conducătorului unităţii, sortarea, gruparea şi etichetarea obiectelor supuse inventarierii (pe locuri de păstrare), separarea materialelor, produselor şi mărfurilor degradate sau stricate de cele în stare bună, separarea materialelor şi mărfurilor primite spre prelucrare sau rămase în păstrare de cele proprii, verificarea bunei funcţionări a instrumentelor de măsurat şi cîntărit etc.

În afară de aceste măsuri, care privesc latura organizatorică a inventarierii, evidenţa contabilă trebuie să efectueze unele lucrări strîns legate de operaţia inventarierii, şi anume: înregistrarea la zi a tuturor documentelor, verificarea exactităţii înregistrărilor şi stabilirea situaţiei mijloacelor economice la data inventarierii, pe baza soldurilor din conturile sintetice şi analitice.

Numai după punerea în practică a tuturor măsurilor pregătitoare care au fost enunţate, se poate trece la executarea lucrărilor din cea de-a doua fază, adică la *constatarea, descrierea şi evaluarea elementelor supuse inventarierii.* Această etapă marchează începerea efectivă a inventarierii.

Constatarea are ca scop stabilirea adevăratei mărimi a existenţei mijloacelor economice (mijloace materiale, mijloace băneşti, mijloace în decontare), precum şi a obligaţiilor pe care le are unitatea respectivă la data inventarierii. Căile practice prin care se face constatarea depind de particularităţile pe care le prezintă mijloacele economice, precum şi de situaţia în care ele se găsesc în momentul inventarierii. Astfel, cele care se prezintă sub formă materială şi se află în întreprindere, sînt supuse cîntăririi, măsurării sau numărării sau se determină pe baza anumitor calcule, cum este cazul materialelor sau mărfurilor cu volum mare şi mică valoare a căror cîntărire ar fi neraţională, întrucît ar cere mult timp şi ar provoca pierderi de manipulare.

Existenţa altor mijloace economice, deşi se prezintă sub formă materială, nu poate fi totuşi stabilită prin nici unul din procedeele enunţate, datorită faptului că ele nu se găsesc în întreprindere la data inventarierii, ci în afara acesteia (de exemplu, materialele şi mărfurile aflate în expediţie sau rămase în păstrarea furnizorilor, produsele şi mărfurile expediate clienţilor sau aflate în păstrarea acestora în urma refuzului de acceptare, materialele date spre prelucrare la terţi, mijloacele

fixe date cu chirie etc.). Existenţa acestor mijloace, ca şi a altora aflate în situaţii asemănătoare, neputînd fi stabilită pe calea constatării directe, se determină indirect, pe baza documentelor în care este consemnată starea de fapt a acestor mijloace, cantitatea şi valoarea lor (scrisori de trăsură, facturi, recipise de păstrare, contracte de închiriere etc.).

În acelaşi mod se determină mărimea creanţelor întreprinderii, adică a mijloacelor în curs de decontare, precum şi a obligaţiilor faţă de furnizori, creditori etc., cu deosebirea că atît pentru creanţe, cît şi pentru obligaţii, baza constatării o formează extrasele de cont confirmate de debitori sau primite de la creditori spre confirmare.

În legătură cu procedeele practice de constatare a elementelor supuse inventarierii, se precizează că pentru anumite mijloace nu este exclusă folosirea concomitentă a mai multor procedee. De pildă, inventarierea producţiei neterminate, prezentînd un caracter complex, se sprijină nu numai pe numărarea cîntărirea sau măsurarea elementelor care compun această producţie, ci şi pe unele documente şi chiar calcule, cu ajutorul cărora se stabileşte gradul de finisare a diferitelor piese care intră în componenţa producţiei neterminate şi se face diferenţierea pe feluri de comenzi, şi anume : comenzi în curs de fabricaţie, comenzi anulate de clienţi în urma modificării planului lor de producţie, comenzi întrerupte etc.

Mărimea mijloacelor economice, exprimată în etalon natural, aşa cum a fost determinată pe baza constatărilor faptice, se trece în *liste de inventariere*, care se întocmesc pe feluri de mijloace şi ţinînd seama de starea de fapt a acestora. Astfel, se întocmesc liste de inventariere distincte pentru mijloacele economice primite cu chirie, spre păstrare sau spre prelucrare, pentru materialele în expediţie, rămase în păstrarea furnizorilor sau trimise spre prelucrare, pentru produsele expediate clienţilor dar neîncasate etc. Se trec, de asemenea, în liste de inventariere separate produsele şi mărfurile greu vandabile, învechite sau dezasortate.

Dacă printre elementele inventariate se constată materiale, produse sau mărfuri deteriorate, acestea nu se trec în liste de inventariere, ci pentru ele se întocmesc procese-verbale în care se arată cauzele deteriorării şi persoanele vinovate.

În cadrul listelor de inventariere, elementele respective sînt diferenţiate prin descrierea lor, arătîndu-se, alături de cantitatea lor, şi anumite particularităţi distinctive privind calitatea obiectelor, starea, structura lor etc.

De asemenea, aci se face evaluarea mijloacelor respective, prin înmulţirea soldului cantitativ cu preţul pe unitatea de

măsură sau pe baza unor calcule speciale cum este cazul la evaluarea producției neterminate. Acele mijloace care nu se pot exprima în etalon bănesc, ca de exemplu terenurile, pădurile, zăcămintele subsolului etc., nu se evaluează, ci se trec în inventar numai în etalon natural.

Se subliniază că este vorba de o evaluare care nu se deosebește cu nimic de evaluarea folosită de evidența contabilă curentă, întrucît și una și alta se sprijină pe prețul de cost efectiv, condiție care se respectă și la întocmirea bilanțului. Prin urmare, nu este vorba de o reevaluare a elementelor inventariate, adică de o nouă evaluare a acestora la prețuri diferite de cele cu care sînt înregistrate în evidența contabilă curentă elementele respective.

Concepția reevaluării elementelor inventariate este îmbrățișată și aplicată numai de evidența contabilă capitalistă, care, chiar dacă folosește prețurile efective pentru înregistrările curente, la inventariere face o nouă evaluare a patrimoniului la prețuri mai mari sau mai mici decît cele efective, denaturîndu-se astfel realitatea în mod arbitrar și în funcție de nivelul profitului pe care capitalistul dorește să-l reflecte în bilanț. Bilanțul întocmit de întreprinderile capitaliste este fundamentat în felul acesta pe inventariere, care se interpune între datele evidenței contabile și bilanț, nu pentru a confirma și preciza conținutul real al acestora, ci pentru a denatura realitatea pe calea reevaluărilor subiective.

După ce s-a făcut evaluarea mijloacelor economice, se trece la *stabilirea rezultatelor inventarierii*, adică a plusurilor și minusurilor de inventar. Aceasta se realizează prin confruntarea datelor înscrise în listele de inventariere cu soldurile corespunzătoare din conturile sintetice și analitice.

Totalurile din listele de inventariere, efectuate pe grupe și pe feluri de mijloace economice, trebuie să fie egale cu soldurile conturilor respective din evidența curentă, stabilite la data inventarierii. Dacă pentru un anumit element listele de inventariere arată un total în cantitate și valoare mai mare decît soldul stabilit în evidența contabilă, diferența reprezintă un *plus de inventar* la elementul respectiv. Dacă dimpotrivă, soldurile stabilite în listele de inventariere sînt mai mici decît cele din evidență, difența este un *minus de inventar*.

Atît plusurile, cît și minusurile de inventar sînt dovada unei gospodăriri defectuoase a mijloacelor și de aceea trebuie analizate cu seriozitate cauzele cărora se datoresc diferențele constatate, cerîndu-se în acest scop explicații în scris de la gestionarii respectivi.

Pentru stabilirea plusurilor şi minusurilor de inventar se întocmesc situaţii comparative în care se înscriu, pe de o parte, datele inventarierii, iar, pe de altă parte, soldurile corespunzătoare din conturi, diferenţa reprezentînd plusurile sau minusurile de inventar. Mai jos este redată o astfel de situaţie, întocmită în scopul stabilirii diferenţelor de inventar la materii şi materiale.

Situaţie comparativă privind rezultatele inventarierii materiilor şi materialelor

Nr. crt.	Mijloace economice inventariate	U. M.	Constatat la inventariere			Soldul din evidenţa contabilă		Rezultatul inventarierii				Conturile la care s-au înregistrat	
								Plusuri		Minusuri			
			Cantitate	Preţ unitar	Suma totală	Cantitate	Suma	Cantitate	Suma	Cantitate	Suma	Plusurile	Minusurile
I	Materii şi materiale												
1	Laminate	kg	1 452	14	20 328	1 425	19 950	27	378	—	—		
2	Şuruburi	buc.	623	5	3 115	601	3 005	22	110	—	—		
3	Nituri	kg	54	6	324	62	372	—	—	8	48		
4	Piuliţe	,,	123	5	615	117	585	6	30	—	—		
5	Ţinte	,,	211	4	844	216	864	—		5	20		
6	Gresoare	buc.	65	40	2 600	65	2 600	—	—	—	—		
7	Electrozi	kg	36	15	540	39	585	—	—	3	45		
8	Rulmenţi	buc.	83	95	7 885	83	7 885	—	—	—	—		
9	Freze	,,	13	31	403	13	403	—	—	—	—		
10	Burghie	,,	32	42	1 344	32	1 344	—	—	—	—		
11	Pile	,,	24	14	336	26	364	—	—	2	28		
12	Vopsele	kg	52	22	1 144	45	990	7	154	—	—		
13	Lacuri	,,	18	45	810	19	855	—	—	1	45		

Ultima etapă a inventarierii constă în *regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar.*

Executarea acestor lucrări constituie o sarcină exclusivă a serviciului contabilităţii şi are drept scop punerea de acord a datelor evidenţei contabile cu realitatea concretizată în datele inventarierii. În acest scop, trebuie efectuate anumite înregistrări, unele din ele fiind menite să completeze datele evidenţei contabile cu plusurile de inventar, iar altele au rolul să diminueze soldul conturilor cu minusurile de inventar.

Modul de înregistrare a diferenţelor de inventar diferă după modul de regularizare a plusurilor şi minusurilor, iar aceasta la rîndul său este în funcţie de natura diferenţelor, de cauzele acestora, precum şi de împrejurările în care ele au apărut. O atenţie deosebită trebuie acordată modului de regularizare

a minusurilor de inventar, întrucît în multe cazuri acestea necesită nu numai recuperarea valorilor materiale constatate lipsă de la cei vinovați, dar și pedepsirea acestora.

O primă categorie de lipsuri o constituie cele provocate de proasta gospodărire a mijloacelor respective ceea ce poate duce la deteriorări, furturi, delapidări. Aceste lipsuri se impută celor vinovați, înregistrîndu-se în debitul contului „Debitori" și în creditul conturilor : „Materii și materiale" ; „Produse finite" etc., după caz.

Dacă este vorba de lipsuri de materiale, produse sau mărfuri a căror mărime se încadrează, în limitele normelor de pierderi fixate, acestea se suportă de către unitățile respective, trecîndu-se pe seama cheltuielilor de producție, a cheltuielilor de circulație, sau a cheltuielilor bugetare, după caz.

Dacă pierderile au fost provocate de calamități, ele se înregistrează în debitul contului „Beneficii și pierderi".

În ce privește regularizarea plusurilor de inventar, aceasta se face ținînd seama, în primul rînd, de felul mijloacelor la care s-au constatat plusurile respective. Astfel, dacă este vorba de plusuri de mijloace fixe, acestea se înregistrează ca orice intrare de mijloace fixe, adică în debitul contului „Mijloace fixe" și în creditul contului „Fond statutar", la valoarea de înlocuire. Plusurile de mijloace circulante în materiale se trec în debitul conturilor „Materii și materiale", „Produse finite" etc. și în creditul conturilor „Cheltuielile generale ale întreprinderii" (la întreprinderile industriale). „Cheltuielile de administrație și conducere" (la întreprinderile comerciale) etc.

La instituțiile bugetare, plusurile de materiale se înregistrează în debitul conturilor respective de materiale prin creditul contului „Finanțare bugetară", iar lipsurile de materiale, în cadrul normelor de scăzăminte admise pe care le suportă instituția, se înregistrează în debitul contului „Finanțare bugetară" și în creditul conturilor „Materii și materiale".

Dacă s-au constatat plusuri de numerar în casieria întreprinderii, acestea se înregistrează în debitul contului „Casa" și în creditul contului „Beneficii și pierderi". Organizațiile cooperatiste înregistrează plusurile de casă în creditul conturilor de fonduri proprii.

În afară de cazurile arătate, diferențele de inventar se mai pot datora înregistrărilor greșit efectuate în conturi sau omiterii de la înregistrare a anumitor operații privind mișcarea mijloacelor economice. Aceste diferențe se înlătură prin corectarea înregistrărilor greșite sau prin suplimentarea datelor evidenței contabile cu sumele privind operațiile omise de la înregistrare.

În legătură cu regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar, se precizează că acestea nu pot fi compensate între ele decît în situaţii deosebite şi cu respectarea anumitor condiţii.

Lucrările privind punerea de acord a datelor evidenţei contabile cu realitatea se referă nu numai la valorile materiale, ci şi la creanţele şi obligaţiile supuse inventarierii. În legătură cu acestea, trebuie avută în vedere, pe de o parte, mărimea lor, care s-a arătat că trebuie să fie verificată pe baza schimbului de extrase de cont între creditori şi debitori, iar pe de altă parte, trebuie să se ţină seama de situaţia în care se găsesc creanţele şi obligaţiile respective. Astfel, creanţele a căror urmărire a fost respinsă de instanţele judecătoreşti sau Arbitrajul de Stat, creanţele fără posibilităţi de recuperare (debitori insolvabili, dispăruţi etc., precum şi cele cu termen de prescripţie expirat) se trec la pierderi, debitîndu-se pentru aceasta contul „Beneficii şi pierderi", prin creditul conturilor „Debitori", „Clienţi" etc.

În ce priveşte sumele datorate creditorilor, furnizorilor etc., al căror termen de prescripţie a expirat, acestea se scad din evidenţa contabilă, debitîndu-se în acest scop conturile „Creditori", „Furnizori", „Muncitori şi funcţionari" etc., după caz, prin creditul contului „Decontări cu bugetul statului", urmînd ca sumele respective să fie vărsate, în termenul legal, la bugetul statului. La întreprinderile şi organizaţiile cooperatiste sumele datorate şi prescrise, provenite din decontările între aceste unităţi, nu se varsă la bugetul statului, ci se trec în creditul contului „Beneficii şi pierderi".

După ce au fost efectuate toate înregistrările privind punerea de acord a datelor evidenţei contabile cu realitatea, soldurile conturilor, precum şi cele din fişele de magazie, trebuie să corespundă cu totalurile stabilite în listele de inventariere pe feluri de valori materiale.

După terminarea tuturor lucrărilor de inventariere, comisia respectivă consemnează toate concluziile, propunerile şi hotărîrile sale într-un proces-verbal, în care se arată cauzele lipsurilor, persoanele vinovate, precum şi măsurile care au fost luate împotriva acestora. Împreună cu listele de inventariere şi situaţiile comparative, procesele-verbale constituie baza reviziei documentare a inventarierii, pe care o fac ulterior organele tutelare.

Dată fiind importanţa deosebită a inventarierii, întreprinderile, organizaţiile economice şi instituţiile sînt obligate să anexeze la darea de seamă anuală situaţia rezultatelor inventarierii valorilor materiale şi procesele-verbale privitoare la inventarierea decontărilor cu debitorii şi creditorii.

CAPITOLUL XIII

DAREA DE SEAMĂ

§ 1. Noţiunea şi importanţa dării de seamă

Procedeele metodei evidenţei contabile, analizate pînă acum, contribuie fiecare, potrivit rolului şi funcţiei sale, la îndeplinirea uneia din funcţiile principale ale evidenţei contabile, care constă în reflectarea integrală şi continuă a mijloacelor economice în toate fazele circuitului economic şi stabilirea corectă a rezultatului reproducţiei acestor mijloace. Cu ajutorul acestor procedee, între care sistemul conturilor ocupă locul cel mai reprezentativ, se înfăptuieşte evidenţa contabilă curentă în cadrul fiecărei întreprinderi, organizaţii economice şi instituţii.

Este ştiut însă că reflectarea curentă şi neîntreruptă a mersului activităţii în cadrul întreprinderilor nu constituie un scop în sine. Ea este realizată în strînsă legătură cu o altă funcţie a evidenţei contabile, deosebit de importantă şi anume, funcţia de control al activităţii întreprinderilor. Controlul şi analiza activităţii economice şi social-culturale sînt o necesitate obiectivă în condiţiile economiei socialiste şi ele trebuie să funcţioneze neîntrerupt şi în cele mai bune condiţii atît în cadrul fiecărei întreprinderi, cît şi dincolo de cadrul acesteia, adică pe ramuri de activitate economică şi pe întreaga economie naţională. Extinderea rolului activ al evidenţei pînă la limitele întregii economii naţionale este una din laturile importante ale superiorităţii evidenţei socialiste faţă de cea capitalistă.

Controlul şi analiza multilaterală a mersului îndeplinirii planului şi a situaţiei economice financiare atît în cadrul întreprinderilor, cît şi pe verigi superioare este greu să se efectueze pe baza datelor disparate, negrupate, din evidenţa curentă. De aceea este necesar ca metoda evidenţei contabile să dispună de un procedeu distinct, cu ajutorul căruia datele evidenţei curente să fie centralizate la anumite perioade, adică prezentate

ca un tot unitar şi grupate după anumite criterii, făcîndu-le astfel proprii analizei şi interpretării. Acest procedeu este reprezentat de darea de seamă care este instrumentul practic de centralizare a datelor evidenţei curente, în primul rînd, în cadrul ficeărei întreprinderi şi, apoi, în mod succesiv, pe verigi superioare ale economiei.

Nici unul din celelalte procedee ale metodei evidenței contabile nu ar putea suplini funcţiile şi rolul dării de seamă. De pildă, balanţele de verificare, întocmite periodic pe baza evidenţei contabile curente, au şi ele o funcție de centralizare care satisface din plin cerinţele verificării exactității înregistrărilor din forma cronologică în cea sistematică, fără însă a realiza o prelucrare şi o grupare a datelor potrivit nevoilor practice ale controlului şi analizei activității. În afară de aceasta, balanţele de verificare nu cuprind decît o parte din indicatorii necesari întocmirii dărilor de seamă, care, în afară de soldul conturilor de la sfîrşitul perioadei de gestiune, mai cuprind şi date efective din perioadele precedente, precum şi datele de plan şi o serie de alți indicatori rezultați din însumarea şi prelucrarea anumitor date. Toate acestea fac ca darea de seamă să fie considerată ca un procedeu distinct al metodei evidenţei contabile, cu un conținut şi funcții bine determinate.

Din punctul de vedere al conținutului ei, darea de seamă reprezintă un sistem unitar de date, cu ajutorul cărora se dă o caracterizare multilaterală şi de ansamblu a activității desfăşurate pe o anumită perioadă de către întreprinderi, organizații economice şi instituții şi care permite urmărirea procesului reproducției socialiste lărgite pe ramuri de activitate şi pe întreaga economie naţională.

Printre altele, se desprinde deci concluzia că fenomenele economice, pentru a fi reflectate în dările de seamă, trebuie măsurate şi exprimate valoric sau cantitativ, în funcție de natura lor, pentru a le da astfel, caracterizarea corespunzătoare, adică, pentru a le arăta mărimea şi structura lor, schimbarea lor în timp (creşterea sau descreşterea), corelația dintre ele etc. În acest scop se folosesc cifrele, numerele, însă redate într-o astfel de formă care să facă posibilă caracterizarea mărimii sau calității fenomenului. Din acest punct de vedere, datele cuprinse în dările de seamă pot fi exprimate sub două forme, şi anume: *date absolute şi date relative*.

Datele absolute, denumite şi *indicatori*, arată mărimea fenomenelor în expresie cantitativă sau valorică, aşa cum rezultă din datele evidenţei curente, fără o prelucrare prealabilă a lor. De exemplu, suma de 500 000 lei, reprezentînd valoarea de

inventar a mijloacelor fixe, suma de 80 000 lei reprezentînd valoarea materiei prime, cantitatea de 10 000 unităţi produse fabricate în cursul unei anumite perioade etc. sînt mărimi absolute (indicatori) luate din evidenţa curentă, care nu necesită nici o prelucrare pentru a fi reflectate în darea de seamă.

Datele relative, denumite şi *indici*, se deosebesc de cele absolute, în primul rînd, prin aceea că ele nu sînt furnizate direct de evidenţa curentă, ci sînt mărimi deduse sau derivate, adică obţinute pe bază de calcule, de regulă, pe calea raportării între ele a mărimilor absolute.

De exemplu, procentul de 20% care, să presupunem că reprezintă rentabilitatea produsului *A*, a fost stabilit prin raportarea a două mărimi absolute, şi anume, a sumei de 100 000 lei beneficiu obţinut din vînzarea produsului respectiv, la preţul de cost complet al acestuia de 500 000 lei. De asemenea, indicele care arată valoarea producţiei medii pe muncitor (productivitatea muncii) se calculează prin raportarea valorii totale a producţiei globale fabricate în perioada de gestiune, la numărul mediu scriptic al muncitorilor din aceeaşi perioadă.

Din exemplele date se observă că indicii se exprimă într-o formă deosebită de aceea a indicatorilor, de regulă, în procente, coeficienţi sau mărimi medii, pentru a se da astfel o caracterizare distinctă a fenomenelor, arătîndu-se dinamica, adică schimbarea în timp a acestora, structura, corelaţia lor etc. Se desprinde, de asemenea, concluzia că atît indicatorii, cît şi indicii cuprinşi în darea de seamă au un anumit conţinut, determinat de natura fenomenului şi o anumită formă impusă de modul în care sînt exprimaţi.

Atît indicatorii cît şi indicii pot fi de plan şi efectivi. *Cei de plan* sînt prevăzuţi în planul tehnic, industrial şi financiar al întreprinderii, cu ajutorul lor stabilindu-se sarcinile de plan ce urmează a fi îndeplinite. *Cei efectivi* reflectă măsura în care au fost îndeplinite sarcinile de plan pe o anumită perioadă. Acestea pot fi la rîndul lor *indicatori şi indici de evidenţă contabilă şi indicatori şi indici de evidenţă statistică.*

Indicatorii şi indicii de plan şi cei efectivi trebuie să fie comparabili. Această comparabilitate este asigurată prin metodologia unitară de calcul care stă la baza lor.

Centralizarea datelor evidenţei cu ajutorul dărilor de seamă nu este un scop în sine, ci ea este impusă de necesităţi practice — de cunoaşterea situaţiei reale a activităţii desfăşurate de întreprinderi, organizaţii economice şi instituţii, pe o anumită perioadă de timp.

În condițiile economiei socialiste, dările de seamă au o importanță de stat, care trebuie privită, pe de o parte, în legătură cu activitatea fiecărei întreprinderi și organizații economice, iar pe de altă parte, pe planul larg al economiei naționale. Fiind întocmite de întreprinderi și reflectînd activitatea lor, dările de seamă reprezintă pentru acestea un instrument prețios de analiză completă și sistematică a gradului de îndeplinire a planului tehnic, industrial și financiar pe toate secțiunile sale.

Prin compararea datelor efective cu cele planificate ale perioadei de gestiune se pot stabili depășirile și neîndeplinirile sarcinilor de plan privitoare la aprovizionarea cu materii și materiale, nivelul cheltuielilor de producție, volumul producției fabricate și al realizărilor privind lucrările de investiții și de reparații capitale etc.

Constatările pozitive sau negative legate de îndeplinirea planului sînt apoi adîncite în vederea cunoașterii factorilor care au favorizat sau au frînat activitatea întreprinderii. În funcție de concluziile obținute, se iau apoi măsurile corespunzătoare, menite să înlăture deficiențele constatate. Rezultatele bune și metodele înaintate de muncă sînt generalizate, în scopul dezvoltării continue a activității întreprinderii și al întăririi gospodăririi socialiste în cadrul acestora.

Pentru ca dările de seamă să poată fi folosite în măsura cuvenită pentru cunoașterea în profunzime a mersului activității întreprinderii, este necesar ca lucrătorii contabili să cunoască nu numai principiile de bază ale întocmirii dărilor de seamă, ci și acelea de citire și interpretare a conținutului acestora.

De asemenea, inginerii și tehnicienii trebuie să știe să desprindă din dările de seamă atît aspectele legate de economia întreprinderii, cît mai ales cele privitoare la tehnică și tehnologie, deoarece este știut că descoperirea rezervelor de producție este strîns legată de folosirea în bune condiții a tehnicii întreprinderii, iar majoritatea măsurilor ce se iau în urma analizei dărilor de seamă sînt măsuri cu caracter tehnic. Directorul întreprinderii trebuie să fie în măsură să se informeze personal, pe baza datelor cuprinse în darea de seamă, în special asupra calității conducerii economice și asupra problemelor tehnico-organizatorice.

Dările de seamă, ca lucrări de sinteză, au un rol însemnat și pentru îmbunătățirea conținutului și a modului de organizare a evidenței curente. De exemplu, cu ocazia întocmirii dărilor de seamă, se poate constata că uneori anumiți indicatori nu pot fi furnizați de evidența contabilă, fapt care impune luarea

de măsuri corespunzătoare. De asemenea, la verificarea și analiza dărilor de seamă se pot identifica neconcordanțe între anumiți indicatori, ca urmare a înregistrărilor greșite efectuate în evidența curentă, sau se pot constata inexactități la calculele făcute de întreprinderi cu privire la vărsămintele și prelevările din beneficiu, decontările cu bugetul etc. În sfîrșit, pe baza dărilor de seamă se poate constata neefectuarea anumitor înregistrări în evidența contabilă curentă, în special a celor premergătoare întocmirii dării de seamă anuale. Toate aceste deficiențe sesizate fie de întreprinderi, fie de organele tutelare duc la rectificarea și completarea datelor evidenței curente pe bază de înregistrări suplimentare.

Dar importanța dărilor de seamă nu trebuie privită numai în legătură cu activitatea fiecărei întreprinderi, ci și din punctul de vedere al rolului pe care ele îl au pentru controlul și conducerea activității economice a ramurilor și a întregii economii naționale.

Direcțiile generale din ministere controlează, analizează și îndrumă activitatea întreprinderilor din subordinea lor, orientîndu-se , printre altele, și pe baza constatărilor făcute în urma verificării și analizei materialului cuprins în dările de seamă. Pe baza dărilor de seamă ale întreprinderilor pe care le tutelează, direcțiile generale au posibilitatea să facă o analiză comparativă a activității diferitelor întreprinderi din aceeași ramură și să stabilească factorii cărora se datorează rămînerea în urmă a anumitor întreprinderi față de altele, de același tip și cu aceeași capacitate de producție. În funcție de deficiențele constatate, direcțiile generale elaborează măsuri în vederea îmbunătățirii activității unor anumite întreprinderi.

Dacă direcțiile generale constată, pe baza dărilor de seamă, că anumite întreprinderi dispun de rezerve interne și de posibilități suplimentare de îndeplinire și de depășire a planului, de care nu s-a ținut seamă la întocmirea acestuia, pot lua măsuri de corectare a planului întreprinderilor respective.

Ministerele economice folosesc dările de seamă centralizate pentru analiza mersului îndeplinirii planului pe diferite departamente ale activității economice.

Comitetul de Stat al Planificării și Direcția Centrală de Statistică, care primesc dările de seamă centralizate pe ministere, utilizează materialul respectiv ca sursă de documentare asupra modului cum sînt folosite și repartizate mijloacele de producție și forța de muncă între diferitele ramuri, în așa fel încît să se respecte în permanență proporțiile cerute de procesul reproducției socialiste lărgite.

Tot pe baza materialului furnizat de dările de seamă, instituțiile centrale, menționate mai sus, studiază și urmăresc măsura în care sînt realizate cerințele legii economice fundamentale a socialismului privind satisfacerea nevoilor materiale și culturale ale oamenilor muncii.

Dările de seamă furnizează, de asemenea, o serie de date necesare întocmirii planurilor economice pentru perioadele viitoare.

Instituțiile de credit (Banca de Stat, Banca de Investiții etc.) folosesc dările de seamă ale întreprinderilor pentru înfăptuirea controlului bancar al activității acestora în legătură cu îndeplinirea obligațiilor față de bugetul statului, modul de utilizare a creditelor, a finanțărilor pentru investiții etc.

Ministerul Finanțelor, ca organ financiar superior, urmărește, pe baza dărilor de seamă financiare centralizate la nivelul său, modul cum a fost executat bugetul de stat al R.P.R.

Importanța multilaterală a dărilor de seamă în economia socialistă face ca ele să fie supuse unei reglementări speciale și unitare, sub aspectul conținutului și modului de întocmire.

Diametral opusă este situația dărilor de seamă întocmite de întreprinderile capitaliste.

În primul rînd, aceste dări de seamă reflectă, prin întregul lor conținut, structura economică pur capitalistă a întreprinderilor care le-au întocmit. Aceasta face de neconceput existența în capitalism a unui sistem unitar al dărilor de seamă, completarea lor cu date reale. Regula generală este falsificarea conștientă a bilanțului și a dării de seamă de către întreprinderile capitaliste, în scopul diminuării profiturilor obținute pe calea exploatării și al sustragerii de la plata impozitelor care rămîn să fie suportate de muncitori.

Întreprinderile capitaliste sînt totuși interesate să cunoască stadiul afacerilor și mărimea profitului realizat. În acest scop, ele întocmesc, paralel cu dările de seamă false, dări de seamă cu conținut real pe care însă nu le dau publicității, ele fiind numai de circulație internă și cu caracter secret. Astfel de procedee de falsificare a realității, ca și multe altele folosite în lumea capitalistă, devin tot mai frecvente, ele căpătînd recunoașterea oficială, tacită, a statului capitalist care, în stadiul imperialismului, a devenit un instrument la dispoziția monopolurilor.

De o centralizare a dărilor de seamă capitaliste la nivelul economiei naționale nici nu poate fi vorba. Lipsa de unitate a economiei naționale capitaliste din cauza existenței proprietății private asupra mijloacelor de producție determină ca și

evidența contabilă capitalistă şi dările de seamă să poarte aceeaşi amprentă, ele fiind întocmite în mod diferit, iar însumarea datelor lor nefiind posibilă.

§ 2. Felurile dărilor de seamă

Întreprinderile şi organizaţiile economice întocmesc diferite dări de seamă, fiecare din ele avînd un anumit conţinut, o anumită destinaţie, un mod deosebit de reglementare legală etc. Particularităţile dărilor de seamă fac necesară gruparea lor după anumite criterii, fără ca prin aceasta să se afecteze în vreun fel caracterul lor de sistem unitar. Gruparea dărilor de seamă în funcţie de caracteristicile lor esenţiale are ca scop să vină în sprijinul muncii practice de evidenţă, făcînd mai uşoară înţelegerea problemelor privind conţinutul, modul de întocmire şi de prezentare a dărilor de seamă.

O primă diferenţiere a dărilor de seamă se poate face *după importanţa lor şi, în acelaşi timp, după forma legală de reglementare*. Sub acest aspect, există dări de seamă de stat şi dări de seamă departamentale.

Dările de seamă de stat au o importanţă primordială în cadrul sistemului dărilor de seamă, ele fiind instrumentul principal în munca de analiză, de conducere şi de control al activităţii economice, atît în cadrul întreprinderilor care le întocmesc, cît şi în cadrul verigilor superioare, la care aceste dări de seamă ajung pe calea centralizării succesive. Dările de seamă de stat au, în general, aceeaşi structură şi se bazează pe aceleaşi principii de întocmire, anumiţi indicatori reflectînd specificul ramurii din care face parte întreprinderea sau organizaţia economică.

Reglementarea acestor dări de seamă intră în atribuţiile Ministerului Finanţelor (cele contabile) şi ale Direcţiei Centrale de Statistică (cele statistice), de comun acord cu Comitetul de Stat al Planificării. Indicatorii dărilor de seamă de stat sînt aprobaţi prin hotărîri ale Consiliului de Miniştri.

Dările de seamă departamentale au o importanţă mai redusă decît cele de stat, întocmirea lor fiind impusă de nevoile controlului şi conducerii operative a activităţii întreprinderilor şi organizaţiilor economice de către organele tutelare. Cu ajutorul lor se raportează mersul îndeplinirii planului la perioade relativ scurte, fapt care le imprimă un pronunţat caracter operativ. Dările de seamă departamentale se elaborează în general de ministerele tutelare şi alte instituţii centrale. Pentru a asigura dărilor de seamă departamentale un conţinut cît mai core-

punzător şi pentru a se evita încărcarea întreprinderilor cu raportări de date inutile sau paralele, aceste dări de seamă nu pot fi puse în circulaţie fără aprobarea Ministerului Finanţelor sau Direcţiei Centrale de Statistică, după caz.

La rîndul lor, atît dările de seamă de stat, cît şi cele departamentale se împart *după conţinutul lor*, în dări de seamă contabile şi dări de seamă statistice.

Dările de seamă contabile se caracterizează, sub aspectul conţinutului, prin aceea că se întocmesc pe baza datelor evidenţei contabile, şi cuprind numai indicatori în expresie valorică. De exemplu bilanţul, situaţia beneficiilor şi pierderilor, situaţia realizărilor, situaţia circulaţiei mărfurilor, situaţia cheltuielilor de circulaţie etc. constituie componente ale dării de seamă contabile.

Aceste dări de seamă sînt reglementate prin instrucţiunile Ministerului Finanţelor.

Dările de seamă statistice se deosebesc de cele contabile prin aceea că pot cuprinde indicatori atît în expresie valorică, cît şi în expresie naturală. De asemenea, ele pot să reflecte diferite aspecte ale activităţii întreprinderii nu numai în mărimi absolute, ci şi cu ajutorul mărimilor relative. În afară de aceasta, indicatorii cuprinşi în dările de seamă statistice ajută la caracterizarea fenomenelor economice şi social-culturale, indicînd structura acestora, proporţiile şi dinamica dezvoltării lor, schimbările lor calitative etc., adică aspectele care, în general, nu pot fi oglindite în dările de seamă contabile. De exemplu, întreprinderile industriale raportează, pe cale statistică, situaţia îndeplinirii planului de producţie (valoric, cantitativ şi pe sortimente), îndeplinirea planului preţului de cost al producţieimarfă, a planului de muncă şi salarii, a planului tehnic, a planului de protecţie a muncii etc.

Unele dări de seamă statistice sînt *comune* tuturor sectoarelor de activitate, iar altele au un caracter *specific* fiind întocmite numai de anumite întreprinderi, organizaţii economice, instituţii bugetare etc.

Dările de seamă statistice se întocmesc pe baza datelor evidenţei tehnic-operative, contabile sau statistice în funcţie de natura fenomenului raportat.

Anumiţi indicatori în expresie valorică cuprinşi în dările de seamă statistice trebuie să concorde cu indicatorii corespunzători din dările de seamă contabile. Pentru asigurarea acestei corelaţii, dările de seamă statistice, care conţin date de evidenţă contabilă, trebuie semnate şi de contabilul şef.

În cursul anului, dările de seamă statistice se întocmesc şi se înaintează la termene diferite faţă de cele prevăzute pentru dările de seamă contabile. La sfîrşitul anului, însă, o parte din dările de seamă statistice se întocmesc şi se înaintează o dată cu cele contabile, fapt pentru care darea de seamă anuală se prezintă ca o lucrare unică (darea de seamă contabilă-statistică).

Reglementarea dărilor de seamă statistice, sub aspectul structurii, conţinutului, modului de întocmire şi de prezentare, se face pe bază de instrucţiuni speciale ale Direcţiei Centrale de Statistică.

O altă diferenţiere a dărilor de seamă se poate face ţinînd seama de *perioada pentru care se întocmesc*. Din acest punct de vedere, se disting dări de seamă curente şi dări de seamă anuale.

Dările de seamă curente, care după conţinutul lor pot fi contabile sau statistice, se întocmesc în cursul anului, la intervale de timp bine stabilite. Ele cuprind date efective, aşa cum rezultă din evidenţa de la sfîrşitul perioadei raportate, deci, cumulate de la începutul anului, comparativ cu cele planificate care se stabilesc în acelaşi mod. Cele mai multe dări de seamă curente (atît contabile, cît şi statistice) se întocmesc lunar şi trimestrial.

Reflectînd cele mai reprezentative laturi ale activităţii întreprinderii şi fiind întocmite la intervale de timp relativ scurte, dările de seamă curente prezintă o importanţă deosebită pentru analiza şi controlul operativ al mersului îndeplinirii planului. Ele oferă posibilitatea atît unităţilor care le întocmesc, cît şi organelor tutelare cărora li se înaintează, să ia cunoştinţă la timpul oportun de eventualele deficienţe ivite în procesul muncii şi să le înlăture la vreme, prin aplicarea de măsuri corespunzătoare.

Dările de seamă anuale (contabile-statistice) se întocmesc la sfîrşitul fiecărui an, cuprinzînd o sferă largă de indicatori, care dau o caracterizare completă şi multilaterală a activităţii întreprinderii în decursul unui an. Dările de seamă anuale cumulează toţi indicatorii dărilor de seamă curente şi, în plus, cuprind şi alte date de natură contabilă şi statistică. Ele se deosebesc de dările de seamă curente nu numai prin sfera largă a indicatorilor şi caracterul analitic al acestora, ci şi prin aceea că întocmirea lor se sprijină pe inventarierea integrală a mijloacelor economice. De asemenea, dările de seamă anuale reflectă rezultatul definitiv al reproducţiei mijloacelor economice (beneficiile şi pierderile), în timp ce dările de seamă curente, întocmindu-se pe perioade limitate ale anului, reflectă numai rezultatele financiare privind aceste perioade.

Un alt criteriu de grupare a dărilor de seamă ține seama de *varietatea de indicatori* pe care acestea o cuprind. Din acest punct de vedere, în munca practică de evidență se întîlnesc dări de seamă generale și dări de seamă parțiale.

Dările de seamă generale cuprind indicatori privind aspecte diferite și multiple ale activității întreprinderii. Așa sînt, de exemplu, dările de seamă contabile, atît cele curente, cît și cele anuale, care oferă o privire de ansamblu asupra unui complex de probleme privind activitatea întreprinderii (economia financiară etc.).

Dările de seamă parțiale sînt mai puțin cuprinzătoare, ele oglindind numai anumite laturi ale activității economice sau social-culturale, cu ajutorul unui număr mai redus de indicatori (de exemplu, darea de seamă privind producția industrială, cea referitoare la îndeplinirea planului prețului de cost al producției-marfă, la îndeplinirea planului tehnic etc.).

Dările de seamă mai trebuie diferențiate și din *punctul de vedere al destinației lor*. Sub acest aspect, ele se pot grupa în dări de seamă interne și dări de seamă externe.

Dările de seamă interne servesc pentru cunoașterea diferitelor laturi ale activității chiar de către întreprinderea însăși. Ele se întocmesc zilnic sau la alte intervale scurte de timp, sub formă de rapoarte, de către secții, servicii sau brigăzi, de regulă, pe baza datelor evidenței tehnic-operative și statistice, și servesc conducerii întreprinderii pentru analiza și controlul operativ al modului cum decurge munca în diferite sectoare.

Dările de seamă interne nu fac parte din sistemul dărilor de seamă obligatorii și ca atare ele nu sînt reglementate prin instrucțiuni oficiale, ci se întocmesc în cadrul fiecărei întreprinderi sau organizații economice, în funcție de specificul activității fiecăreia. Aceste dări de seamă circulă și se folosesc numai în cadrul unităților și numai în rare cazuri se comunică organelor tutelare.

Dările de seamă externe sînt toate dările de seamă care sînt reglementate prin instrucțiuni legale, au un conținut și o structură bine determinată și care, după ce se întocmesc potrivit anumitor cerințe, se înaintează pe diferite destinații, în funcție de natura lor. Spre deosebire de dările de seamă interne, cele externe sînt supuse verificării și analizei organelor tutelare, după care se centralizează treptat, pînă la nivelul întregii economii naționale.

Împărțirea dărilor de seamă în funcție de destinația lor nu este lipsită de importanță practică. Aceasta constă, printre altele, în faptul că dările de seamă interne întocmite bine con-

tribuie, într-o însemnată măsură, la exercitarea efectivă şi permanentă a conducerii directe şi operative a activităţii secţiilor, serviciilor, brigăzilor etc., în scopul întăririi gospodăririi socialiste în cadrul acestora.

În legătură cu dările de seamă interne se pune problema ca ele să nu fie prea numeroase şi deci lipsite de eficienţă pentru conducerea operativă, fapt care ar putea genera birocratism, risipă de materiale şi forţă de muncă.

În sfîrşit, după *volumul de indicatori* pe care îl cuprind, dările de seamă se împart în dări de seamă individuale şi dări de seamă centralizate.

Dările de seamă individuale se întocmesc de fiecare întreprindere, organizaţie economică sau instituţie în parte, pe baza datelor din evidenţa proprie a acestora.

Dările de seamă centralizate se întocmesc de organele tutelare (direcţii generale, ministere, instituţii centrale etc.), pe calea însumării succesive a datelor cuprinse în dările de seamă individuale.

§ 3. Condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească dările de seamă şi factorii care influenţează nivelul calitativ al acestora

Folosirea dărilor de seamă, ca principală sursă de cunoaştere a mersului activităţii în cele mai variate domenii, impune tuturor cadrelor din sectorul muncii de evidenţă să se preocupe de oglindirea reală a faptelor, de puritatea cifrelor cuprinse în dările de seamă.

Reflectarea realităţii este condiţia fundamentală pe care trebuie s-o îndeplinească dările de seamă. Această condiţie este realizată numai atunci cînd fiecare indicator al dărilor de seamă are nu numai o bază documentară legală, ci este rezultatul exclusiv al unor operaţii care s-au înfăptuit realmente în decursul perioadei raportate. Includerea în dările de seamă a datelor neconforme cu realitatea, ca urmare a ţinerii defectuoase a evidenţei curente sau denaturarea, prin alte mijloace, a conţinutului dărilor de seamă, este o practică străină concepţiei contabililor din întreprinderile socialiste, iar în cazul cînd totuşi mai are loc, vinovaţii sînt aspru pedepsiţi.

Caracterul real al dărilor de seamă trebuie să fie luat în considerare în tot timpul desfăşurării muncii de evidenţă curentă, printr-un sistem de măsuri care să asigure întocmirea la timp şi în bune condiţii a documentelor, înregistrarea corectă şi integrală a acestora în conturi, concordanţa între datele evidenţei sintetice cu cele din evidenţa analitică etc.

Dările de seamă trebuie să mai îndeplinească şi o altă condiţie, şi anume, *să fie complete şi corect întocmite*, respectîndu-se instrucţiunile şi metodologia în vigoare. Pentru a fi complete, dările de seamă trebuie să cuprindă, pe de o parte, toate formularele care intră în componenţa lor, iar pe de altă parte, aceste formulare trebuie să fie completate cu toţi indicatorii efectivi şi de plan pe care îi cere conţinutul lor.

Cunoaşterea metodologiei de întocmire a dărilor de seamă este, de asemenea, o condiţie importantă, întrucît completarea acestora nu se rezumă la simpla transcriere a datelor din evidenţa curentă în formularele dărilor de seamă. O serie de indicatori se obţin ca rezultat al prelucrării datelor evidenţei cu respectarea unor anumite principii. În afară de aceasta, fără cunoaşterea metodologiei de întocmire a dărilor de seamă nu se pot verifica diferitele corelaţii care trebuie să existe între anumiţi indicatori şi nu se pot respecta principiile de evaluare care stau la baza întocmirii bilanţului şi a dărilor de seamă.

Dările de seamă ale întreprinderilor şi organizaţiilor economice socialiste trebuie să se mai caracterizeze prin *simplitate şi claritate*, pentru că, numai în acest fel, ele pot fi accesibile înţelegerii nespecialiştilor şi maselor de oameni ai muncii.

Pentru a îndeplini condiţia simplităţii, dările de seamă trebuie să fie compuse dintr-un număr redus de formulare, iar acestea, la rîndul lor, să conţină numai indicatorii strict necesari, însă cu suficientă putere de informare.

Simplificarea şi reducerea dărilor de seamă trebuie să fie o preocupare a tuturor lucrătorilor de evidenţă, această acţiune prezentînd o serie de avantaje. Astfel, dările de seamă raţional simplificate necesită un volum mai redus de muncă şi de materiale pentru întocmirea lor, se centralizează şi se verifică mai uşor şi permit cadrelor din întreprinderi şi din ministere să se preocupe în mai mare măsură de analiza dărilor de seamă şi să le folosească cu mai multă eficienţă în controlul şi conducerea operativă.

Căile şi posibilităţile de simplificare şi de reducere a dărilor de seamă sînt multiple. Dintre acestea, menţionăm:

— reducerea numărului de indicatori la cel strict necesar, dar în măsură să dea o caracterizare completă fenomenului raportat.

— lărgirea perioadelor raportate, mai ales pentru dările de seamă cu circulaţie internă, întocmite zilnic sau la intervale foarte scurte la locurile de muncă;

— unificarea dărilor de seamă paralele, similare din punctul de vedere al conţinutului;

— repartizarea raţională a indicatorilor între dările de seamă lunare, trimestriale şi anuale.

Pentru a putea fi folosite cu eficacitate în conducerea şi controlul operativ, dările de seamă trebuie să *fie întocmite şi prezentate la termenele stabilite*. Pentru ca această condiţie să poată fi îndeplinită, este necesar ca evidenţa curentă să fie ţinută la zi, iar forma de evidenţă contabilă folosită să dea posibilitatea întocmirii cu uşurinţă a dărilor de seamă. Din acest punct de vedere, forma de evidenţă contabilă jurnal-order folosită în întreprinderile noastre, pe baza experienţei sovietice, este net superioară formei maestru-şah, întrucît face posibilă întocmirea unei bune părţi din dările de seamă contabile şi statistice prin simpla transcriere a datelor din formularele de evidenţă contabilă, fără prelucrări de altă natură.

Nivelul calitativ al dărilor de seamă mai este influenţat şi de factori ca *organizarea muncii de evidenţă contabilă pe bază de grafic*, care impune normarea în timp a muncii de evidenţă, repartizarea raţională a lucrărilor şi executarea acestora în termenele stabilite; *mecanizarea lucrărilor de evidenţă* care concură nemijlocit la îmbunătăţirea calităţii dărilor de seamă statistice. În sfîrşit, un alt factor care influenţează calitatea dărilor de seamă îl constituie gradul de descentralizare a muncii de evidenţă, aceasta ducînd la adîncirea muncii de evidenţă şi la creşterea responsabilităţii pentru întocmirea corectă şi la timp a documentelor primare cu date complete şi reale.

§ 4. Conţinutul şi structura dării de seamă contabile

Darea de seamă contabilă ocupă un loc important în cadrul sistemului unitar al dărilor de seamă, ea constituind baza cunoaşterii situaţiei economice şi financiare pe o anumită perioadă. Ea se întocmeşte de toate întreprinderile, organizaţiile economice şi instituţiile, pe baza datelor evidenţei contabile curente. Conţinutul dării de seamă contabile constă într-un sistem de indicatori valorici, corelaţi între ei şi cu o structură bine determinată.

Această dare de seamă se completează, pe de o parte, cu indicatorii efectivi privind perioada raportată, iar pe de altă parte, cu indicatorii de plan ai aceleiaşi perioade, pentru ca din compararea lor să se poată obţine concluzii asupra măsurii în care a fost îndeplinit planul pe perioada respectivă. Dacă de exemplu, cheltuielile generale ale întreprinderii s-ar reflecta în darea de seamă numai cu suma efectivă care, să presupunem că este de 110 000 lei, acest indicator prin el însuşi n-ar da

nici o posibilitate de apreciere a eforturilor depuse de întreprindere pentru reducerea acestor cheltuieli. Dacă însă suma efectivă a cheltuielilor se compară cu cea planificată pentru perioada respectivă care să admitem că este de 125 000 lei, se trage concluzia că întreprinderea a redus cheltuielile generale în proporţie de 12% faţă de nivelul planificat.

De asemenea, darea de seamă contabilă cuprinde indicatori efectivi privind perioada care precede pe cea raportată (perioada de bază) pentru a se crea astfel posibilitatea comparării acestor indicatori cu cei efectivi ai perioadei raportate.

Dacă, de exemplu, beneficiul obţinut de întreprindere, în primul trimestru al anului 1961, a fost de 650 000 lei faţă de beneficiul efectiv din trimestrul I al anului trecut de 520 000 lei, înseamnă că s-a realizat o creştere a beneficiului cu 20%, faţă de perioada de bază.

Compararea datelor efective din perioada curentă cu cele corespunzătoare ale perioadei de bază este importantă şi prin faptul că ajută să se cunoască în ce măsură anumite lipsuri sînt tipice sau nu pentru întreprinderea respectivă. De exemplu, dacă la sfîrşitul anului raportat se constată din darea de seamă contabilă că întreprinderea a achitat sume însemnate pentru amenzi şi penalizări, iar la sfîrşitul anului de bază indicatorii respectivi arată aceeaşi situaţie, înseamnă că este vorba de un fenomen tipic pentru întreprinderea în cauză, care trebuie analizat în vederea stabilirii cauzelor şi luării de măsuri corespunzătoare pentru înlăturarea lui.

La întocmirea dării de seamă contabile trebuie să se respecte corelaţia dintre indicatori, adică un indicator privind o anumită latură a activităţii întreprinderii trebuie să figureze în aceeaşi mărime în toate formularele dării de seamă. De asemenea, trebuie respectată corelaţia dintre anumiţi indicatori în expresie valorică din dările de seamă contabile cu indicatorii corespunzători din dările de seamă statistice.

Sfera indicatorilor incluşi în dările de seamă contabile este în funcţie de mărimea perioadei pentru care acestea se întocmesc, cu alte cuvinte, cu cît perioada de raportare este mai mare, cu atît este mai cuprinzătoare şi sfera de indicatori. Astfel, darea de seamă contabilă anuală are un număr mult mai mare de indicatori decît dările de seamă curente (lunare şi trimestriale).

În economia socialistă, dările de seamă au un conţinut unitar, în sensul că, indiferent de obiectul întreprinderilor şi de ramura de activitate din care aceasta face parte, laturile similare ale activităţii lor se raportează cu ajutorul aceloraşi

indicatori. Această unitate metodologică asigură posibilitatea centralizării indicatorilor pînă la nivelul economiei naționale. Așa sînt, de exemplu, indicatorii privind mijloacele economice, a căror centralizare pe întreaga economie națională face posibilă cunoașterea bazei materiale a procesului reproducției socialiste lărgite.

În conținutul dărilor de seamă se reflectă însă și specificul activității întreprinderilor din ramuri diferite, precum și specificul activității instituțiilor bugetare, al întreprinderilor și organizațiilor obștești etc. Aceasta înseamnă, de pildă, că darea de seamă contabilă a întreprinderilor industriale se deosebește, prin anumiți indicatori specifici, de darea de seamă a întreprinderilor și organizațiilor comerciale, întreprinderilor agricole de stat, instituțiilor bugetare etc.

Așadar, natura activității diferitelor unități socialiste reprezintă factorul principal care imprimă dărilor de seamă un anumit conținut, concretizat prin prezența unor anumite categorii de indicatori. La rîndul său, conținutul dărilor de seamă determină acestora o anumită structură, adică un anumit fel și număr de formulare care intră în componența dărilor de seamă.

Sub aspectul structurii, și implicit al conținutului, darea de seamă contabilă, indiferent de natura activității pe care o reflectă (industrială, comercială, agricolă, social-culturală etc.), trebuie să cuprindă *bilanțul*.

Bilanțul este componenta comună tuturor dărilor de seamă contabile, deoarece toate unitățile socialiste, indiferent de ramură și de obiectul lor, au la dispoziție mijloace economice a căror situație trebuie prezentată la anumite perioade sub aspectul componenței și sursei lor, arătîndu-se în același timp și rezultatul reproducției mijloacelor economice pe perioada raportată. Or, bilanțul răspunde acestei cerințe, indiferent de natura activității întreprinderilor și organizațiilor economice.

Toate celelalte componente ale dării de seamă contabile, denumite în general *situații*, au rolul să reflecte acele laturi ale activității economice și financiare care nu pot fi oglindite în bilanț. Asupra acestei probleme se va reveni după ce mai întîi se vor expune principalele probleme teoretice în legătură cu bilanțul.

§ 5. Bilanțul contabil. Conținutul și structura sa

Cunoașterea bilanțului sub aspectele sale multiple prezintă nu numai importanță teoretică, ci și practică, în primul rînd, pentru considerentul că el este componenta comună și cea mai

reprezentativă a tuturor dărilor de seamă contabile. La aceasta trebuie adăugat rolul important pe care îl are bilanțul, pe de o parte, pentru generalizarea datelor evidenței contabile, iar pe de altă parte, pentru caracterizarea multilaterală a activității economice și financiare a întreprinderilor și a organizațiilor economice.

În sfîrșit, bilanțul este, în același timp, și instrumentul practic prin care se realizează legătura între evidența contabilă a perioadelor trecute și cea a perioadelor viitoare, în sensul că la începutul fiecărui an indicatorii săi sînt preluați ca solduri inițiale ale conturilor redeschise în evidența contabilă curentă.

Cunoașterea conținutului și structurii bilanțului prezintă o deosebită importanță practică, atît pentru întocmirea corectă a acestuia, cît și pentru analiza activității întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor pe baza datelor din bilanț.

După cum s-a arătat în partea privitoare la generalizarea datelor evidenței contabile cu ajutorul bilanțului, acesta cuprinde în activul său indicatori în expresie valorică privind mijloacele economice după componența lor (mijloacele fixe și mijloacele circulante), iar în pasiv, sursele din care provin aceste mijloace (proprii și asimilate, atrase și împrumutate etc.).

De asemenea bilanțul, cuprinde rezultatul reproducției mijloacelor economice pe o anumită perioadă, sub forma beneficiilor și a pierderilor.

Unitatea metodologică ce stă la baza conținutului și structurii bilanțului derivă din caracterul unitar al economiei socialiste și implicit al evidenței economice din cadrul acesteia.

După cum se va arăta mai jos, în condițiile economiei socialiste au caracter unitar nu numai principiile de elaborare a schemelor de bilanț, ci și acelea de completare a lor cu indicatorii corespunzători.

Conținutul bilanțului reflectă, prin prezența anumitor posturi în activ sau în pasiv, pe de o parte, forma proprietății socialiste (de stat sau cooperatist-colectivistă) care stă la baza întreprinderilor sau organizațiilor economice, iar pe de altă parte, ramura de activitate economică (industrie, comerț, agricultură) căreia aparțin unitățile respective.

Forma de proprietate socialistă se poate cunoaște din bilanț pe baza anumitor posturi de pasiv, al căror conținut arată *modul de formare a mijloacelor proprii* oglindite în activ, restul mijloacelor putînd avea surse comune pentru toate întreprinderile și organizațiile economice (atrase, împrumutate etc.)

Astfel, bilanțurile întreprinderilor și organizațiilor economice de stat, indiferent de obiectul acestora, cuprind în pasiv

postul „Fond statutar", care arată că totalitatea mijloacelor fixe şi o bună parte din cele circulante, reflectate în activul bilanţului, au drept sursă de procurare fondul central al statului, din care au fost puse la dispoziţia unităţilor respective, în folosinţă permanentă.

În schimb, bilanţul unităţilor socialiste care au la bază forma de proprietate colectivist-cooperatistă, reflectă această proprietate prin prezenţa în pasiv a unor posturi distincte care arată modul deosebit de constituire a bazei materiale a acestor unităţi. Astfel, în pasivul bilanţului unei gospodării agricole colective (care ţine evidenţa contabilă în partidă dublă, se constată prezenţa postului „Fondurile gospodăriei colective şi părţile sociale ale membrilor" constituite din bunurile colectivizate şi trecute la fondul de bază, din taxele de înscriere ale membrilor etc. Mijloacele economice primite în mod gratuit din partea statului de către gospodăria agricolă colectivă se trec, de asemenea, la fondul de bază, fără însă ca aceasta să reprezinte sursa principală de formare a mijloacelor reflectate în activul bilanţului.

Dacă din pasivul bilanţului se poate deduce, în felul arătat, forma de proprietate socialistă care stă la baza unei anumite întreprinderi sau organizaţii economice, din activul acestuia se poate cunoaşte ramura de activitate din care face parte unitatea economică respectivă. Această posibilitate o oferă, în primul rînd, diferitele posturi de mijloace economice a căror structură sau greutate specifică este determinată de natura activităţii economice la desfăşurarea căreia participă şi, în al doilea rînd, posturile care reflectă obiectul activităţii întreprinderii, organizaţiei economice sau instituţiei, adică fabricarea de produse, executarea de investiţii, prestarea de servicii, desfacerea mărfurilor etc.

Astfel, în activul bilanţului unei întreprinderi industriale există posturi care reflectă specificul ramurii (de exemplu, posturile : „Materii şi materiale", „Semifabricate din producţie proprie", „Producţia industrială neterminată", „Produse finite" etc).

În activul bilanţului întreprinderilor comerciale sînt incluse, de asemenea, anumite posturi cu conţinut specific ca, de pildă : „Mărfuri în depozitele cu ridicata", „Mărfuri în depozitele de repartizare", „Mărfuri în unităţile cu amănuntul", „Mărfuri în unităţile de alimentaţie publică" etc.

Caracterul specific al întreprinderilor din ramura agriculturii este redat de anumite posturi din activul bilanţului acestor unităţi ca, de exemplu : „Plantaţii tinere", „Seminţe şi mate-

riale de plantat", „Furaje", „Îngrăşăminte", „Medicamente şi insectofungicide" etc.

Specificul activităţii instituţiilor bugetare este oglindit în bilanţul acestora, în primul rînd, în acele posturi care indică natura deosebită a anumitor mijloace băneşti aflate la dispoziţia instituţiei (de exemplu: „Credite deschise de la buget", „Conturi curente — alimentate de la bugetele locale", „Cont curent pentru mijloace extrabugetare" etc.). În al doilea rînd, specificul activităţii instituţiilor mai este oglindit în acele posturi din activul bilanţului care reflectă volumul cheltuielilor efectuate pentru îndeplinirea sarcinilor instituţiei ca, de pildă, posturile: „Cheltuieli bugetare" şi „Cheltuieli din mijloacele extrabugetare".

În pasivul bilanţului unei instituţii bugetare, sursa mijloacelor băneşti provenite de la buget este oglindită în postul „Finanţarea bugetară", iar aceea a mijloacelor extrabugetare în postul „Venituri din mijloace extrabugetare".

Conţinutul tuturor schemelor de bilanţ, indiferent de ramura de activitate pentru care sînt concepute, este prezentat într-o formă sistematică, în sensul că ambele părţi ale bilanţului conţin *grupe, capitole şi posturi de bilanţ.*

Cu unele neînsemnate excepţii, toate schemele de bilanţ cuprind patru grupe (A, B, C, D), atît în activ, cît şi în pasiv, cu o anumită corelaţie între ele, atît pe orizontală cît şi pe verticală. Această corelaţie este folosită în analiza activităţii economice şi financiare a întreprinderilor şi organizaţiilor economice.

Pentru concretizarea celor arătate în cadrul acestui paragraf se redă în cele ce urmează o schemă de bilanţ, completată cu cele mai reprezentative posturi, îndeosebi cu cele care reflectă specificul ramurii de activitate (vezi p. 323).

§ 6. Principalii factori care condiţionează realitatea conţinutului bilanţului

Importanţa pe care o are bilanţul în economia socialistă ca mijloc de cunoaştere a situaţiei economice şi financiare a întreprinderii şi implicit ca instrument al gospodăririi socialiste, impune ca întreg conţinutul său să fie real. Aceasta este condiţia fundamentală pe care trebuie s-o îndeplinească bilanţul.

În strînsă legătură cu reflectarea în bilanţ a adevăratei mărimi a mijloacelor economice se pune *problema evaluării* acestora cu ocazia întocmirii bilanţului.

În ce privește evaluarea de bilanț, este foarte importantă alegerea în acest scop a prețului care să exprime suma efectivă a cheltuielilor avansate pentru cumpărarea sau producerea unui anumit mijloc economic, aceasta fiind singura posibilitate de reflectare în bilanț a realității. *În condițiile economiei socialiste, baza evaluării de bilanț o constituie prețul de cost efectiv.* Aceasta înseamnă că indiferent de prețurile cu care figurează mijloacele economice în evidența curentă, aceste mijloace trebuie reflectate în bilanț numai la prețul de cost efectiv. Pentru ca această condiție să poată fi cu ușurință îndeplinită, trebuie să se înregistreze separat în evidența contabilă curentă diferențele între prețurile de înregistrare în conturi ale mijloacelor economice și prețul de cost efectiv al acestora. Astfel, printr-o simplă adunare a diferenței nefavorabile cu prețul de înregistrare sau prin scăderea din acesta a diferenței favorabile se stabilește prețul de cost efectiv al materiilor și materialelor, produselor etc. cu care ele se trec în bilanț.

Se înțelege că acele mijloace economice care se înregistrează direct în evidența contabilă curentă la prețul de cost efectiv, cum este, de exemplu, cazul mijloacelor fixe, se vor trece în bilanț cu prețul din evidență, fără nici o rectificare.

Folosind prețul de cost efectiv, ca bază a evaluării de bilanț, se asigură nu numai un mod de reflectare unitar al mijloacelor economice în bilanț, ci se imprimă acestuia un conținut real, excluzîndu-se în același timp orice posibilitate de creare în bilanț a unor rezerve ascunse, procedeu utilizat pe scară largă în economia capitalistă, pe baza evaluării lor convenționale.

Un alt factor de care depinde realitatea conținutului bilanțului, îndeosebi a mărimii rezultatelor reproducției mijloacelor, îl constituie *justa calculare a prețului de cost*, în toate fazele circuitului economic și mai ales în faza producției.

Calculul exact al prețului de cost necesită respectarea tuturor regulilor în legătură cu evidența cheltuielilor de producție și calcularea prețului de cost (înregistrarea în documente și în conturi a volumului real de cheltuieli, delimitarea corectă a acestora pe perioade de gestiune, pe locuri de producție și pe produse, separarea cheltuielilor care se includ în prețul de cost al produselor de cele care privesc lucrările de investiții și reparații capitale sau care afectează fondurile speciale ale întreprinderii). Cheltuielile care se includ în prețul de cost trebuie corect delimitate pe cheltuieli pentru producția finită și cele pentru producția neterminată.

Schema bilanțului pentru întreprinderile industriale

Activ	*Pasiv*
Denumirea grupelor și posturilor	Denumirea grupelor și posturilor
Grupa A	**Grupa A**
Mijloace fixe și alte active	*Surse proprii și asimilate*
— Mijloace fixe	— Fond statutar
— Vărsăminte :	— Uzarea mijloacelor fixe
— Din cote-părți de beneficii	— Dotația de stat
— Din beneficiu pt. amortizări	— Finanțări pentru creșterea mijloacelor circulante
— Din economii la dotația de stat	— Beneficii
— Prelevări :	
— Din beneficii	
— Din dotații de stat	
— Pierderi	
Grupa B	**Grupa B**
Mijloace circulante supuse normării	*Împrumuturi privind mijloacele circulante normate și posturi rectificative*
— Materii și materiale	— Înprumuturi pt. acoperirea creșterii planificate a mijloacelor circulante
— Piese de schimb pt. reparații	— Împrumuturi asupra stocurilor și a chelt. peste normative
— Obiecte de inventar	— Uzarea obiectelor de inventar
— Producție industrială neterminată	
— Semifabricate din producție proprie	
— Produse finite	
Grupa C	**Grupa C**
Mijloace bănești, decontări și alte active	*Alte împrumuturi acordate de bancă, decontări și alte pasive*
— Casa	— Împrumuturi pentru producția expediată, lucrări executate și servicii prestate
— Cont de decontare privind activitatea de bază	— Împrumuturi pt. acoperirea golurilor de mijloace circulante
— Cont de decontare privind alte activități	— Împrumuturi pt. depășiri necorespunzătoare de salarii
— Decontări privind producția expediată, lucrări executate, servicii prestate, acumulări și amortizări	— Furnizori
— Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate	— Decontări cu bugetul statului
— Clienți	— Decontări privind Asigurările Sociale
— Debitori	— Decontări privind amortizările
— Reparații capitale	— Muncitori și funcționari
— Utilaje, piese de schimb și materiale pt. reparații capitale	— Creditori
— Cont special la bancă pt. reparații capitale	— Fondul întreprinderii
	— Fond la dispoziția întreprinderii pt. reparații capitale

Activ

Pasiv

Denumirea grupelor şi posturilor	Denumirea grupelor şi posturilor
Grupa D	**Grupa D**
Mijloace şi cheltuieli pentru investiţii capitale	*Sursele mijloacelor pentru investiţii capitale*
— Investiţii capitale — Utilaj şi materiale pentru investiţii capitale	— Finanţarea investiţiilor capitale — Furnizori şi antreprenori pentru investiţii capitale
Total activ	*Total pasiv*
Posturi în afara bilanţului	
— Mijloace fixe luate cu chirie — Materii, materiale şi alte valori primite spre prelucrare sau reparare — Ambalaje de restituit — Plăţi în numerar pentru mărfuri cumpărate — Plăţi în afara sectorului socialist — Garanţii depuse pe librete de economii C.E.C.	

În sfîrşit, este necesar ca la repartizarea cheltuielilor pe produse să se respecte principiul potrivit căruia fiecare produs trebuie să suporte numai cheltuielile pe care le-a ocazionat.

Exactitatea indicatorilor din bilanţ mai este condiţionată de cunoaşterea dispoziţiilor legale privind scăderea din activ, pe seama beneficiului, a creanţelor ce nu se mai pot recupera, precum şi a celor privind scăderea din pasiv şi trecerea la beneficii a datoriilor prescrise în favoarea întreprinderii.

Realitatea bilanţului este influenţată, de asemenea, într-o măsură însemnată şi de exactitatea cu care au fost stabilite şi efectuate vărsămintele în contul beneficiilor şi prelevările din beneficii în vederea constituirii fondurilor speciale la întreprinderile şi organizaţiile economice. Trebuie amintită importanţa pe care o prezintă pentru nivelul calitativ al bilanţului cunoaşterea şi aplicarea tuturor regulilor şi principiilor privitoare la întocmirea propriu-zisă a bilanţului.

§ 7. Principiile de bază privitoare la întocmirea bilanţului anual

Indiferent de perioada la care se referă bilanţul (lună, trimestru, an) şi de caracterul activităţii a cărei situaţie o

reflectă, la întocmirea lui trebuie să se respecte anumite reguli şi principii care asigură acestuia un conţinut real şi o oglindire unitară şi integrală a activităţii economice şi financiare. Unele principii se referă la efectuarea anumitor lucrări de natură contabilă care preced întocmirea bilanţului, iar altele privesc întocmirea propriu-zisă a acestuia.

Dintre lucrările de natură contabilă care preced întocmirea bilanţului, cele mai importante sînt :

Înregistrarea integrală a operaţiilor care s-au efectuat în întreprinderea sau organizaţia economică respectivă pînă în ultima zi a perioadei pentru care se întocmeşte bilanţul. Numai în acest fel bilanţul va reflecta mărimea reală a mijloacelor economice şi a surselor acestora, precum şi a rezultatelor financiare. Această cerinţă trebuie îndeplinită atît în cazul bilanţurilor curente (lunare şi trimestriale), cît şi al celui anual.

— *Inventarierea tuturor mijloacelor economice, precum şi a decontărilor cu debitorii şi creditorii*, în scopul punerii de acord a datelor evidenţei cu realitatea şi al completării înregistrărilor curente cu diferenţele constatate. Spre deosebire de bilanţurile curente care se pot sprijini pe inventarieri parţiale, bilanţul anual trebuie fundamentat în mod obligatoriu pe inventarierea integrală a elementelor de activ şi de pasiv.

— *Inchiderea conturilor de realizări* prin contul „Beneficii şi pierderi", pentru a se concentra astfel într-un singur cont rezultatele financiare obţinute de la începutul anului pînă la sfîrşitul perioadei raportate.

Trecerea într-un singur cont a beneficiilor şi pierderilor este impusă de necesităţi practice de analiză a provenienţei acestor beneficii şi pierderi, precum şi de verificarea situaţiei vărsămintelor şi prelevărilor din beneficii, în funcţie de mărimea reală a rezultatelor financiare oglindite în bilanţ.

În agricultură, specificul activităţii face ca preţul de cost efectiv să se calculeze numai o dată pe an, şi anume la sfîrşitul acestuia. De aceea, calcularea preţului de cost efectiv reprezintă, în acelaşi timp, o etapă distinctă şi deosebit de importantă în cadrul lucrărilor care preced întocmirea dării de seamă anuale a întreprinderilor agricole. Aceasta necesită repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie, stabilirea preţului de cost efectiv, determinarea diferenţelor între preţul de cost efectiv şi cel de înregistrare al produselor şi repartizarea acestor diferenţe pe destinaţiile respective.

Numai după efectuarea acestor lucrări se trece la închiderea conturilor de realizări prin contul „Beneficii şi pierderi".

Datorită specificului activităţii instituţiilor bugetare, acestea nu folosesc, în evidenţa lor contabilă, conturi de realizări. De aceea, în vederea întocmirii bilanţului anual, instituţiile bugetare închid conturile prin înregistrări specifice. De exemplu, conturile de credite deschise de la buget se închid pentru sumele rămase neutilizate pînă la sfîrşitul anului, rămînînd ca cheltuielile pentru anul următor să fie acoperite din creditele bugetare pe noul an.

De asemenea, se închid conturile privind mijloacele primite de la bugetele locale (conturile curente alimentate de la bugetele locale), virîndu-se astfel sumele neutilizate în contul de bază al bugetului local.

În sfîrşit, instituţiile bugetare închid la sfîrşitul anului, în vederea întocmirii bilanţului, toate conturile de cheltuieli prin conturile corespunzătoare de surse, pentru ca în bilanţ să apară numai mijloacele existente în instituţie.

— *Verificarea datelor evidenţei contabile* sintetice şi analitice, pentru a obţine astfel garanţia exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi. Această verificare se face prin întocmirea balanţelor de verificare cu ajutorul cărora se face legătura între evidenţa contabilă curentă şi cea centralizată, servind totodată şi ca bază de întocmire a bilanţului.

După ce se efectuează lucrările de mai sus, se trece la completarea formularului de bilanţ.

După cum s-a arătat, întocmirea propriu-zisă a bilanţului necesită respectarea anumitor reguli.

În primul rînd, trebuie folosite scheme de bilanţ corespunzătoare ramurii de activitate în care se încadrează întreprinderea sau organizaţia economică respectivă.

În al doilea rînd, formularul de bilanţ trebuie completat cu toţi indicatorii necesari. El trebuie să oglindească, pe de o parte, indicatorii efectivi la începutul anului, iar pe de altă parte, indicatorii efectivi la sfîrşitul perioadei raportate (lună, trimestru sau an). Indicatorii efectivi la începutul anului se iau din bilanţul anului precedent, iar cei de la sfîrşitul perioadei, din balanţa respectivă de verificare.

În bilanţ se trec numai soldurile conturilor sintetice de activ şi pasiv. În principiu, fiecărui cont din evidenţa contabilă curentă îi corespunde un post în bilanţ. Sînt însă cazuri cînd în bilanţ se trece totalul soldurilor mai multor conturi. De exemplu soldul contului „Cheltuieli anticipate" şi acela al contului „Cheltuieli în afara producţiei" se însumează, trecîndu-se în bilanţ un singur indicator sub denumirea de „Cheltuieli anticipate". Există şi situaţii inverse şi anume cînd, pentru nece-

sități de analiză detaliată a activității întreprinderii, soldul unui anumit cont se defalcă pe mai multe poziții distincte ale bilanțului. Astfel, soldul contului „Împrumuturi pe termen scurt" din evidența contabilă a întreprinderilor industriale se defalcă pe o serie de posturi care apar distinct în pasivul bilanțului, fiecare reflectînd un anumit fel de împrumut.

Soldul altor conturi, ținute la preț planificat, înainte de a fi trecut în bilanț, este supus unei rectificări extracontabile (în plus sau în minus), în scopul stabilirii prețului de cost efectiv al mijloacelor, care se trece în bilanț. Aceasta se întîmplă, de exemplu, cu contul „Materii și materiale", „Produse finite", „Produse expediate, lucrări executate și servicii prestate", din evidența contabilă a întreprinderilor industriale. Cînd are loc o asemenea rectificare, în bilanț figurează numai conturile rectificate („Materii și materiale", „Produse finite"), nu și cele rectificative, aceasta în scopul menținerii egalității bilanțului.

Există unele excepții de la această regulă, în sensul că soldul unor conturi de mijloace economice nu este supus rectificării extracontabile, deși acestea sînt ținute în evidența contabilă curentă la alte prețuri decît cel efectiv care stă la baza evaluării de bilanț. În acest caz, soldul contului respectiv de mijloace economice se trece în activul bilanțului la prețul la care figurează în evidența contabilă curentă, iar în pasivul bilanțului se trece contul rectificativ corespunzător, în felul acesta putîndu-se stabili cu ușurință prețul de cost efectiv al mijloacelor respective. Așa este de exemplu contul „Mijloace fixe" care se trece în activul bilanțului cu soldul său, exprimat în prețul de inventar, iar contul rectificativ „Uzarea mijloacelor fixe" se trece în pasivul bilanțului. De asemenea, și contul „Mărfuri în unitățile cu amănuntul" din evidența contabilă a întreprinderilor comerciale se trece cu soldul său, exprimat în prețuri de vînzare cu amănuntul, în activul bilanțului, iar diferența între prețul de cost efectiv (de cumpărare) și cel de vînzare cu amănuntul se trece în pasivul bilanțului la postul „Rabat sau adaos comercial".

O serie de conturi nu apar de loc ca posturi ale bilanțului fie pentru faptul că soldul lor a fost preluat de alte conturi, cum sînt de exemplu conturile colectoare de cheltuieli din evidența contabilă a întreprinderilor cu activitate de producție, sau conturile de realizări care, după cum s-a arătat, se închid prin contul „Beneficii și pierderi".

În sfîrșit, conturile de ordine și de evidență se trec ca posturi în afara bilanțului, adică după totalul acestuia, pentru

ca în acest fel să se evite centralizarea dublă a valorii anumitor mijloace economice, pe de o parte, de către întreprinderile care le deţin în folosinţă permanentă, iar pe de altă parte, de către unităţile care le deţin în mod temporar.

Bilanţul trebuie să cuprindă nu numai indicatorii activităţii de bază a unităţii respective, ci şi pe cei referitori la lucrările de investiţii şi reparaţii capitale, dacă acestea îndeplinesc condiţiile legale privind modul de executare (în regie sau în antrepriză) şi valoarea lor.

În cazul în care lucrările de investiţii capitale depăşesc limita valorică fixată, evidenţa lor curentă se ţine pe baza planului de conturi al întreprinderilor de construcţii, întocmindu-se pentru ele bilanţ separat, iar poziţiile de la grupa D din activul şi pasivul bilanţului activităţii de bază nu se mai completează.

De asemenea, în bilanţul activităţii de bază a întreprinderilor, organizaţiilor economice sau instituţiilor trebuie incluşi şi indicatorii gospodăriilor anexe ale acestora, ceea ce se realizează prin integrarea, pe baza unei balanţe de verificare întocmită de gospodăriile anexe, a datelor din conturile respective în bilanţul activităţii de bază a întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor. Dacă întreprinderile au subunităţi care ţin evidenţă contabilă proprie, soldul conturilor ţinute de acestea se integrează şi el, în modul arătat mai sus, în bilanţul activităţii de bază.

Indicatorii privind activitatea cantinelor se reflectă într-un bilanţ separat, ca urmare a faptului că ele sînt dotate cu mijloace economice proprii şi ţin evidenţă contabilă separată.

Pentru a concretiza cele arătate se exemplifică modul de întocmire a bilanţului unei întreprinderi industriale, pe baza balanţei de verificare întocmite la sfîrşitul perioadei raportate, care pentru simplificare cuprinde numai soldul conturilor (vezi pag. 329—330 şi 331—334).

§ 8. Bilanţul, principala sursă de cunoaştere a situaţiei financiare a întreprinderii

Din cele arătate cu privire la bilanţ, se poate desprinde concluzia că atît conţinutul, cît şi structura acestuia oferă posibilitatea aprecierii situaţiei financiare a întreprinderilor şi organizaţiilor economice la sfîrşitul perioadelor raportate. Cunoaşterea situaţiei financiare a diferitelor unităţi economice socialiste prezintă o deosebită importanţă, întrucît ea influenţează într-o mare măsură mersul întregii activităţi a acestora.

Balanţa de verificare (situaţia soldurilor) întocmită la 31 decembrie 1961

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Solduri	
		debitoare	creditoare
001	Mijloace fixe	3 545 920	
005	Uzarea mijloacelor fixe	—	676 072
102	Materii şi materiale	654 644	—
107	Piese de schimb pentru reparaţii	10 081	—
108	Obiecte de inventar, echipament şi materiale de protecţie	99 000	—
109	Uzarea obiectelor de inventar, echipamentului şi materialelor de protecţie	—	8 405
115	Diferenţe între preţurile planificate şi cele efective ale materialelor	16 455	—
135	Cheltuieli anticipate	29 509	—
140	Producţia de bază	53 808	—
142	Producţia auxiliară şi anexă	20 924	—
160	Produse finite	53 565	—
161	Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor finite	2 105	—
179	Cheltuieli în afara producţiei	3 833	—
180	Produse expediate, lucrări executate, servicii prestate	525 080	—
181	Diferenţe între preţurile de înregistrare şi cele efective ale produselor expediate	4 822	—
200	Casa	414	—
2 010	Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	290 695	—
2 011	Cont de decontare la bancă privind alte activităţi	15 182	—
215	Muncitori şi funcţionari, împrumuturi pentru locuinţe individuale	1 165	—
219	Debitori	9 783	—
220	Furnizori	—	157 989
231	Decontări cu bugetul statului	—	7 355
232	Decontări privind asigurările sociale	—	4 592
233	Decontări privind amortizările	—	824
234	Muncitori şi funcţionari	—	26 043
239	Creditori	—	20 383
265	Decontări între întreprindere şi subunitatea de investiţii cu bilanţ separat	—	3 323
271	Vărsăminte din beneficii	2 946 584	—
273	Prelevări din beneficii	120 896	—
300	Fond statutar	—	3 813 912
3 060	Fondul întreprinderii	—	15 182
315	Rezerve pentru cheltuieli preliminate	—	11 712
321	Finanţări pentru creşterea mijloacelor circulante	—	287 880
340	Împrumuturi pe termen scurt	—	42 087
347	Împrumuturi pe termen lung acordate de bancă pentru locuinţe individuale	—	1 165

(continuarea tabelei)

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Solduri	
		debitoare	creditoare
391	Venituri de realizat	—	513
439	Beneficii și pierderi	—	3 314 629
442	Cont special la bancă pentru reparații capitale	18 167	—
447	Fond la dispoziția întreprinderii pentru reparații capitale	—	18 167
450	Investiții capitale	1 844	—
470	Finanțarea investițiilor capitale	—	389
	Total	8 410 622	8 410 622

Dependența reciprocă între situația financiară și cea economică constituie baza controlului prin leu al activității întreprinderilor socialiste.

Trebuie de asemenea reținut că o serie de măsuri financiare deosebit de importante, ca: finanțarea și creditarea întreprinderilor și organizațiilor economice, vărsarea prisosului și excedentului de mijloace circulante, efectuarea prelevărilor și vărsămintelor din beneficii în mărimea lor reală etc., se realizează ținînd seama de situația financiară oglindită în bilanțul contabil.

Structura bilanțului, ca și sistemul de grupare a indicatorilor în cuprinsul acestuia, este astfel concepută ca el să răspundă necesităților practice de analiză a situației financiare și a rezultatelor reproducției mijloacelor economice. Concepția unitară, care stă la baza elaborării schemelor de bilanț, implică existența și folosirea unei metodologii cu caracter unitar, pe care se sprijină analiza situației financiare făcută pe baza datelor din bilanț.

Cunoașterea amănunțită a acestei metodologii fiind de resortul altei discipline, ne vom referi numai asupra proprietăților informative ale bilanțului, care trebuie cunoscute de către lucrătorii din sectorul evidenței contabile.

Pentru a servi ca sursă documentară de analiză, indicatorii bilanțului se iau fie în mod singular, fie în corelare cu alți indicatori ai acestuia sau cu cei cuprinși în celelalte situații ale dării de seamă. În munca de analiză, indicatorii bilanțului pot fi, de asemenea, asociați cu datele de evidență contabilă curentă, în special cu cele din evidența analitică și, chiar, cu datele din evidența tehnic-operativă și statistică.

În toate aceste cazuri, este necesar să se cunoască conținutul economic al fiecărui indicator din bilanț și criteriile de corelare a acestor indicatori.

MINISTERUL . . . . . .
DEPARTAMENTUL . . . . . .
DIRECȚIA GENERALĂ . . . . . .
ÎNTREPRINDEREA . . . . . .

Bilanț
încheiat la 31 decembrie 1961

Denumirea grupelor, capitolelor și posturilor	Nr. rîndului	Situația	
		La începutul anului	La sfîrșitul perioadei raportate
ACTIV			
A. *Mijloace fixe și alte active*			
I. Mijloace fixe	01	3 346 445	3 545 920
II. Alte active			
1. Vărsăminte din beneficii	02	985 637	2 946 584
2. Prelevări din beneficii	03	280 991	120 896
3. Pierderi	04	—	—
Total grupa A	05	4 613 073	6 613 400
B. *Mijloace circulante supuse normării*			

	Normativ (în mii lei)				
	Trim. IV 1960	Trim. IV 1961			
1. Materii și materiale (±115)	394	974	06	423 158	666 101
2. Piese de schimb pt. reparații (±115)	11	19	07	26 308	11 735
3. Obiecte de inventar (±115)	118	115	08	125 148	102 344
4. Producție industrială neterminată (140 + +142)	385	814	09	200 614	74 732
5. Cheltuieli anticipate (136 + 179)	42	99	10	41 932	33 342
6. Produse (±161)	98	226	11	36 498	51 460
Total general B	1 048	2 247	12	853 658	939 714
Normativ minim (în mii lei) pe 1961					

(continuarea tabelei)

Denumirea grupelor, capitolelor şi posturilor	Nr. rîndului	Situaţia	
		La începutul anului	La sfîrşitul perioadei raportate
C. *Mijloace băneşti, decontări şi alte active*			
I. Mijloace băneşti			
1. Casa	13	14 901	414
2. Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază	14	201 720	290 695
3. Cont de decontare la bancă privind alte activităţi	15	—	15 182
Total I.	16	216 621	306 291
II. Produse expediate, lucrări executate şi servicii prestate (180 ± 181)	17	277 015	520 258
III. Decontări			
1. Muncitori şi funcţionari — împrumuturi pentru locuinţe individuale	18	—	1 165
2. Debitori	19	16 930	9 783
3. Decontări privind amortizările	20	334	—
4. Diferenţe din reevaluarea materiilor şi materialelor conf. dispoziţiei guvernului	21	36 337	—
Total III.	22	53 601	10 948
IV. Mijloace pentru reparaţii capitale			
1. Reparaţii capitale	23	792	—
2. Cont special la bancă pt. reparaţii capitale	24	11 053	18 167
Total IV.	25	11 845	18 167
Total grupa C	26	509 082	855 664
D. *Mijloace şi cheltuieli pentru investiţii capitale*			
1. Investiţii capitale în curs	27	174 970	—
2. Investiţii capitale terminate	28	4 264	1 844
Total grupa D	29	179 234	1 844
TOTAL ACTIV	30	6 155 047	8 410 622

(continuarea tabelei)

Denumirea grupelor, capitolelor şi posturilor	Nr. rîndului	Situaţia	
		La începutul anului	La sfîrşitul perioadei raportate
PASIV			
A. *Surse proprii şi asimilate*			
I. Fond statutar	31	3 630 985	3 813 912
II. Uzarea mijloacelor fixe	32	533 251	676 072
III. Finanţări pt. creşterea mijloacelor circulante	33	226 280	287 880
IV. Beneficii	34	1 202 928	3 314 629
Total grupa A	35	5 593 444	8 092 493
B. *Împrumuturi privind mijloacele circulante normate şi posturi rectificative*			
I. Împrumuturi asupra stocurilor şi a chelt. peste normative	36	12 000	16 000
II. Uzarea obiectelor de inventar	37	6 100	8 405
Total grupa B	38	18 100	24 405
C. *Alte împrumuturi acordate de bancă, decontări şi alte pasive*			
I. Diverse împrumuturi bancare			
1. Împrumuturi pentru producţia expediată, lucrări executate şi servicii prestate	39	82 343	26 087
Total I.	40	82 343	26 087
II. Decontări şi alte pasive			
1. Furnizori	41	152 742	157 989
2. Decontări cu bugetul statului	42	5 873	7 355
3. Decontări privind asigurările sociale	43	4 677	4 592
4. Decontări privind amortizările	44	—	824
5. Muncitori şi funcţionari	45	32 770	26 043
6. Împrumuturi pt. locuinţe individuale	46	—	1 165
7. Creditori	47	13 984	20 383
8. Decontări între întreprindere şi subunitatea de investiţii cu bilanţ separat	48	—	3 323
9. Rezerve pt. cheltuieli preliminate	49	19 323	11 712

(continuarea tabelei)

Denumirea grupelor, capitolelor şi posturilor	Nr. rîndului	Situaţia	
		La începutul anului	La sfîrşitul perioadei raportate
10. Venituri de realizat	50	—	513
Total II.	51	229 369	233 899
III. Fonduri speciale			
1. Fondul întreprinderii	52	40 977	15 182
Total III.	53	40 977	15 182
IV. Surse pentru reparaţii capitale la mijloace fixe			
1. Fond la dispoziţia întreprinderii pt. reparaţii capitale	54	11 053	18 167
2. Furnizori şi antreprenori pt. reparaţii capitale	55	792	—
Total IV.	56	11 845	18 167
Total grupa C	57	364 534	293 335
D. *Sursele mijloacelor pt. investiţii capitale*			
I. Finanţarea investiţiilor din fonduri centralizate	58	157 536	—
II. Finanţarea investiţiilor din fonduri necentralizate şi fonduri speciale	59	3 438	389
III. Furnizori şi antreprenori pt. investiţii capitale centralizate	60	17 995	—
Total grupa D	61	178 969	389
TOTAL PASIV	62	6 155 047	8 410 622
Posturi în afara bilanţului			
1. Mijloace fixe luate cu chirie	63	35 482	16 356
2. Materii şi materiale primite spre prelucrare	64	2 416	8 325

§ 9. Alte componente ale dării de seamă contabile

După cum s-a constatat, proprietăţile documentare ale bilanţului sînt multiple şi deosebit de importante, însă în acelaşi timp limitate, în sensul că ele dau posibilitatea analizei sub diverse aspecte, numai a situaţiei financiare a întreprinderilor şi organizaţiilor economice. Or activitatea acestora este mult

mai complexă, iar cunoaşterea ei integrală şi în adîncime este foarte necesară. În legătură cu aceasta, este necesar de ştiut care sînt cauzele care fac ca puterea de informare a bilanţului să fie limitată. Aceasta se datoreşte, în primul rînd, caracterului sintetic al indicatorilor cuprinşi de el.

După cum se ştie, bilanţul cuprinde numai soldul final al conturilor sintetice, nu şi mişcările care s-au înregistrat în cursul perioadei raportate, ceea ce face să nu se poată cunoaşte, din însuşi conţinutul bilanţului, modificările pe care le-au suferit mijloacele economice, datorită cărora aceste mijloace apar în bilanţ exprimate într-o anumită mărime. De asemenea, tot datorită caracterului sintetic al indicatorilor săi, bilanţul nu poate da detalii în legătură cu reproducţia mijloacelor economice, adică nu arată condiţiile în care a decurs formarea beneficiilor sau pierderilor specificate în bilanţ.

De altfel, nici conturile sintetice nu apar în totalitatea lor în bilanţ, datorită faptului că unele din acestea se închid periodic în vederea calculării preţului de cost (de exemplu, conturile colectoare şi de repartizare), iar altele de asemenea se soldează, în vederea stabilirii rezultatelor financiare (conturile de realizări). Alte conturi sintetice nu apar în bilanţ datorită faptului că soldul lor a fost preluat, în mod extracontabil, de alte conturi, potrivit regulilor de întocmire a bilanţului.

La cele de mai sus trebuie adăugată lipsa din bilanţ a datelor de plan. Cu excepţia datelor privind normativele mijloacelor circulante şi acelea privind pasivele stabile, celelalte sînt numai date efective.

În sfîrşit, bilanţul nu poate reflecta o serie de indicatori de bază ai activităţii economice ca, de exemplu : preţul de cost al producţiei, rentabilitatea, viteza de rotaţie a mijloacelor circulante etc. datorită faptului că aceşti indicatori nu reprezintă solduri ale conturilor evidenţei curente, ci se stabilesc pe baza datelor evidenţei contabile, cu ajutorul unor calcule speciale.

Toate acestea impun ca darea de seamă contabilă să aibă, în afară de bilanţ, şi alte componente, cunoscute sub denumirea de *anexe* sau *situaţii*. Întocmirea unora din ele are drept scop detalierea anumitor indicatori din bilanţ şi completarea altora, în scopul reflectării anumitor laturi ale activităţii întreprinderilor pe care bilanţul nu le poate cuprinde.

Majoritatea acestor situaţii se întocmesc pe baza datelor evidenţei contabile.

Din punctul de vedere al conţinutului, situaţiile diferă de bilanţ prin aceea că ele cuprind nu numai date efective, ci şi datele de plan corespunzătoare perioadei raportate. Aceste date

se iau din formularele respective de plan (planul cheltuielilor de producție, planul de amortizare, balanța de venituri și cheltuieli etc.).

Unele situații care compun darea de seamă contabilă sînt comune pentru toate întreprinderile și organizațiile economice, iar altele reflectă laturi specifice ale activității acestora.

Numărul situațiilor care compun darea de seamă contabilă este în funcție de mărimea perioadei raportate. Astfel, darea de seamă lunară cuprinde în afară de bilanț un număr redus de situații (situația realizărilor și situația beneficiilor și pierderilor, pentru întreprinderile industriale), în timp ce dările de seamă trimestriale și cele anuale se compun dintr-un număr mult mai mare de situații.

În cele de mai jos se face prezentarea principalelor situații comune și a celor specifice care intră în componența dărilor de seamă contabile anuale ale întreprinderilor și organizațiilor economice aparținînd diferitelor ramuri, fără a se insista asupra modului de întocmire a lor.

Toate întreprinderile industriale, comerciale, agricole, de construcții-montaj, de transporturi și prestări de servicii, precum și cooperativele meșteșugărești, întocmesc trimestrial și anual formularul intitulat „*Anexă la darea de seamă*". Aceasta se compune dintr-o serie de situații, fiecare reflectînd o anumită latură a activității economice, și anume: situația realizărilor la întreprinderile industriale, căreia îi corespunde, la întreprinderile comerciale, situația circulației mărfurilor; situația beneficiilor și pierderilor, ai căror indicatori se dezvoltă, în situația repartizării beneficiilor; situația impozitelor, a amortizărilor, a vărsămintelor și a finanțărilor, a cheltuielilor secțiilor de producție, la întreprinderile industriale, iar la cele comerciale, situația cheltuielilor de circulație, situația cheltuielilor generale ale întreprinderii (de administrație și conducere), situația cheltuielilor privind reparațiile de întreținere și lucrările de mecanizare, situația pagubelor materiale și a recuperărilor etc.

Alt formular comun dărilor de seamă contabile anuale este situația debitorilor și creditorilor.

O serie de situații se întocmesc numai de anumite categorii de întreprinderi. De pildă, întreprinderile industriale și cooperativele meșteșugărești întocmesc situația privind *rentabilitatea* principalelor produse.

Darea de seamă contabilă anuală a întreprinderilor industriale și a cooperativelor de producție meșteșugărească mai cuprinde, ca formular specific, situația privind *calculul vitezei de rotație* a mijloacelor circulante.

Specificul conținutului dărilor de seamă ale stațiunilor de mașini și tractoare constă, printre altele, și în situații cu conținut particular care intră în componența acestora, ca de exemplu : situația mișcării creditelor și a cheltuielilor bugetare, situația decontărilor cu muncitorii și funcționarii, situația îndeplinirii planului de lucru în hantri, situația mișcării carburanților și lubrifianților etc.

Darea de seamă contabilă a instituțiilor bugetare cuprinde, în afară de bilanț, o serie de alte formulare cu ajutorul cărora se raportează principalii indicatori ai activității instituțiilor (de exemplu : mișcarea sumelor în contul „Finanțarea bugetară", executarea planului de venituri și de cheltuieli bugetare, executarea planului de mijloace extrabugetare, situația mijloacelor bănești primite de la bugetul republican etc).

§ 10. Raportul explicativ al dării de seamă contabile

Darea de seamă contabilă, indiferent de perioada pentru care se întocmește (lunar, trimestrial sau anual), trebuie să fie însoțită de un raport explicativ în care se analizează principalii indicatori și se dau explicații detaliate asupra modului cum s-a desfășurat activitatea întreprinderii, organizației economice sau instituției respective. Raportul explicativ trebuie să cuprindă un bogat material descriptiv și cifric, relatări și concluzii, toate sprijinite, în primul rînd, pe indicatorii din darea de seamă. Pentru ca să reprezinte un auxiliar prețios pentru economiștii din unitățile care au întocmit dările de seamă și de la organele lor tutelare, raportul explicativ nu trebuie să se limiteze numai la prelucrarea și prezentarea materialului cifric, ci este necesar să scoată în evidență toți factorii care au favorizat bunul mers al activității, precum și cauzele reale cărora s-a datorat neîndeplinirea anumitor sarcini de plan.

Descrierea obiectivistă a mersului activității întreprinderii, fără aprecierea critică și scoaterea la iveală a deficiențelor și a greutăților, reduce importanța raportului explicativ. De asemenea, în raportul explicativ trebuie să se oglindească succesele obținute în decursul perioadei raportate, scoțîndu-se la iveală metodele bune de muncă, eficiența economică a anumitor măsuri tehnice-organizatorice etc. În felul acesta, organele tutelare cărora li se înaintează dările de seamă inclusiv raportul explicativ, au posibilitatea să cunoască experiența pozitivă a anumitor întreprinderi și să se orienteze pe linia generalizării metodelor înaintate de muncă.

Conținutul raportului explicativ trebuie să fie real și complet, redactat într-o formă clară, spre a putea fi cercetat și înțeles de toți cei interesați de bunul mers al activității întreprinderii.

Întocmirea raportului explicativ se sprijină nu numai pe datele cuprinse în dările de seamă, ci și pe cele din evidența contabilă curentă tehnic-operativă și statistică, care se prelucrează și se sistematizează în scopul redării situației reale a gradului de îndeplinire a planului.

Numărul de indicatori care se analizează în cuprinsul raportului explicativ, precum și gradul de adîncire a analizei sînt în funcție de mărimea perioadei pentru care s-a întocmit darea de seamă. De exemplu, raportul explicativ al dării de seamă lunare, dată fiind perioada scurtă pe care o reflectă, analizează un număr redus de indicatori și are un conținut mult simplificat față de acela al raportului explicativ la darea de seamă trimestrială sau anuală, care cuprinde o analiză multilaterală și completă a activității.

Pentru a asigura raportului explicativ o structură unitară, s-au elaborat scheme de rapoarte explicative în cadrul cărora se indică, pe capitole distincte, problemele și laturile activității care trebuie lămurite. În principiu, fiecare capitol al raportului explicativ corespunde unei anumite secțiuni sau laturi a planului de activitate al întreprinderii, organizației economice sau instituției. De exemplu, raportul explicativ la darea de seamă anuală, întocmit de întreprinderile industriale cuprinde separat analiza îndeplinirii planului de producție, a planului de muncă și salarii, a planului prețului de cost al producției, analiza îndeplinirii planului financiar, precum și a planului de reparații capitale și de investiții capitale. Partea finală a raportului explicativ cuprinde concluziile formulate de întreprindere asupra modului cum s-a desfășurat activitatea în cursul perioadei raportate, comparativ cu perioadele trecute. Tot în această parte a raportului explicativ se sintetizează lipsurile și greutățile pe care le-a avut întreprinderea în perioada respectivă, arătîndu-se în același timp cauzele cărora se datorează aspectele negative ale activității și propunîndu-se măsurile menite să îmbunătățească activitatea sa economică și financiară.

§ 11. Prezentarea dărilor de seamă, verificarea, analiza și centralizarea lor de către unitățile tutelare

Pentru ca dările de seamă să-și poată îndeplini funcția de cunoaștere a mersului îndeplinirii planului pe ramuri de acti-

vitate şi pe întreaga economie naţională, este necesar ca după ce au fost întocmite, să fie înaintate, în termenul legal, unităţilor imediat superioare. Astfel, întreprinderile industriale, de construcţii-montaj, de transporturi şi prestări de servicii, întreprinderile şi organizaţiile comerciale etc. prezintă dările de seamă direcţiilor generale sau trusturilor cărora le sînt subordonate. Cooperativele meşteşugăreşti prezintă dările de seamă Uniunii regionale a cooperativelor meşteşugăreşti. Gospodăriile agricole de stat şi staţiunile de maşini şi tractoare înaintează dările de seamă la direcţiile agricole regionale. Dările de seamă ale gospodăriilor agricole colective, după ce au fost verificate de comisia de revizie şi aprobate de adunarea generală a membrilor gospodăriei, se depun la secţia agricolă raională. Instituţiile bugetare înaintează dările de seamă ministerelor sau instituţiilor centrale de care depind. Secţiunile financiare ale sfaturilor populare prezintă dările lor de seamă secţiunilor financiare ale sfatului popular superior.

Dările de seamă se înaintează nu numai organelor tutelare imediat superioare, ci şi unităţilor din sectorul bancar şi financiar, acestea fiind interesate să analizeze şi să cunoască anumite laturi ale activităţii întreprinderilor şi organizaţiilor economice în legătură cu controlul prin leu pe care îl exercită. Astfel, întreprinderile industriale de interes general, cele de construcţii, cele de transporturi şi prestări de servicii etc., depun o copie de pe darea de seamă certificată de contabilul şef, unităţii Băncii de Stat care le finanţează sau le creditează. Cooperativele de producţie meşteşugărească, precum şi întreprinderile industriale de subordonare locală prezintă, în plus, un exemplar din darea de seamă secţiunilor financiare raionale sau orăşeneşti de care depind.

În legătură cu prezentrea dărilor de seamă este deosebit de importantă respectarea de către unităţi a termenului de depunere prevăzut de dispoziţiile legale în vigoare. Această obligaţie revine, în primul rînd, conducătorului unităţii şi contabilului şef, iar nerespectarea ei atrage răspunderea disciplinară a acestora.

Primind dările de seamă ale unităţilor din subordinea lor, organele tutelare verifică, analizează şi aprobă dările de seamă.

Verificarea constă în cercetarea anumitor laturi privitoare la conţinutul şi modul de întocmire a dării de seamă : respectarea termenului legal de prezentare, completarea formularelor cu toţi indicatorii, exactitatea calculelor aritmetice etc.

Se trece apoi la verificarea de fond a dării de seamă, pentru a se constata în ce măsură conţinutul acesteia este complet şi

real, în ce măsură datele de plan corespund cu cele din planurile aprobate, dacă există concordanța necesară între indicatorii bilanțului și indicatorii înscriși în celelalte formulare ale dării de seamă, dacă s-au respectat regulile de evaluare a mijloacelor economice etc.

După ce darea de seamă a fost minuțios verificată sub raportul exactității datelor sale, precum și al corelațiilor dintre acestea, se trece la analiza datelor respective.

Constatările făcute pe baza verificării și analizei dărilor de seamă, precum și măsurile indicate întreprinderii în legătură cu îmbunătățirea activității sale, se consemnează în procesul-verbal de aprobare a dării de seamă. Acesta constituie, în același timp, baza înregistrării în evidența contabilă a eventualelor modificări de date hotărîte de comisia de verificare a dării de seamă, ca urmare a erorilor sau neconcordanțelor descoperite cu ocazia verificării și analizei.

Este important de reținut că aprobarea dărilor de seamă de către unitățile tutelare nu implică descărcarea de gestiune a persoanelor respective, și nici scutirea organelor de control de obligația efectuării reviziei documentare complete.

Operația de centralizare a dărilor de seamă contabile în afara limitei întreprinderilor începe cu întocmirea dărilor de seamă centralizate, operație care se efectuează de direcții generale, trusturi, uniuni regionale ale cooperativelor, sfaturilor populare regionale etc., pe baza datelor din dările de seamă verificate ale unităților din subordinea lor.

Centralizarea se face pe toate pozițiile cuprinse în dările de seamă ale unităților și pe formulare asemănătoare. În urma acestei etape a centralizării se obțin bilanțuri și dări de seamă contabile pe ramuri ale industriei, comerțului, pe sectoare ale agriculturii, ale administrației de stat etc. Etapa următoare a centralizării datelor evidenței contabile se realizează de către ministere și instituții centrale, pe baza datelor din dările de seamă centralizate la nivelul ramurilor. Se obțin astfel dări de seamă la nivelul ministerelor industriale, pe baza cărora se analizează gradul de îndeplinire a planului de stat în cadrul acestora.

Ministerul Finanțelor, ca organ financiar superior care are sarcina să aplice politica financiară și de credit a partidului și guvernului, obține, pe calea centralizării datelor la nivelul său, darea de seamă contabilă asupra executării bugetului de stat al R.P.R. Această dare de seamă se întocmește de contabilitatea centrală a bugetului pe baza datelor cuprinse în darea de seamă contabilă asupra executării de casă a bugetului republican, în

darea de seamă contabilă centralizatoare privind executarea de casă a bugetelor locale, precum și în darea de seamă privind executarea de casă a bugetului asigurărilor sociale de stat.

Ministerele, la rîndul lor, prin direcțiile de plan financiar și îndrumare contabilă, prezintă organelor superioare de conducere ale statului, precum și anumitor instituții centrale, dări de seamă contabile centralizate, însoțite de rapoarte explicative. De pildă, Ministerul Finanțelor prezintă Consiliului de Miniștri darea de seamă contabilă privind executarea de casă a bugetului de stat al R.P.R. După ce Consiliul de Miniștri adoptă această dare de seamă, ea este prezentată Marii Adunări Naționale pentru examinare și aprobare. Comitetul de Stat al Planificării, precum și Direcția Centrală de Statistică primesc, de asemenea, din partea ministerelor date centralizate ale evidenței contabile, pe care le folosesc împreună cu cele din dările de seamă statistice, pentru cunoașterea gradului de îndeplinire a planului economic de stat, cît și ca material documentar pentru întocmirea noilor planuri.

În acest fel, evidența contabilă realizează o strînsă legătură cu planificarea economiei naționale, iar centralizarea datelor evidenței contabile cu ajutorul dărilor de seamă reprezintă, după cum s-a mai arătat, o necesitate care se înfăptuiește, la nivelul cel mai înalt, numai în condițiile economiei socialiste.

CAPITOLUL XIV

REGISTRELE ŞI FORMELE DE EVIDENŢĂ CONTABILĂ

§ 1. Registrele folosite de evidenţa contabilă

a) *Felurile registrelor*

După cum s-a mai arătat în capitolul V, prima etapă a înregistrării operaţiilor economice se realizează prin înscrierea acestora în documente. Diversitatea documentelor ce se întocmesc în cadrul unei întreprinderi, ca urmare a celor mai felurite operaţii, volumul mare de date pe care îl conţin documentele, precum şi varietatea acestor date, duc la necesitatea grupării lor, pe calea înscrierii în registrele de evidenţă contabilă.

Registrele folosite de evidenţa contabilă se deosebesc de documente în funcţie de momentul înregistrării operaţiilor economice. În timp ce documentele se întocmesc, de regulă, în momentul efectuării operaţiei economice pe care o reflectă şi conţin numai o anumită operaţie sau mai multe operaţii similare, registrele oglindesc toate operaţiile efectuate pe o perioadă de timp, înregistrate pe baza documentelor, şi au drept scop să grupeze şi să sistematizeze datele evidenţei contabile curente, în vederea caracterizării multilaterale a activităţii întreprinderii.

Registrele de evidenţă contabilă se prezintă sub forma unor caiete, fişe sau foi volante cu o liniatură specială, corespunzătoare scopului pentru care ele se ţin. Consemnarea în registrele de evidenţă contabilă a datelor din documente se numeşte înregistrare.

Înregistrările în evidenţa contabilă pot fi făcute în formă cronologică sau sistematică.

Înregistrările sînt *cronologice* atunci cînd operaţiile consemnate în documente sînt înscrise în registre în ordinea datei documentelor sau a numărului de ordine al acestor documente.

Ele sînt necesare pentru a stabili volumul total al operaţiilor pe o anumită perioadă, pentru a controla dacă înregistrările

au fost făcute cu exactitate şi integral, pentru organizarea păstrării documentelor etc.

Înregistrările sînt *sistematice* atunci cînd operaţiile economice consemnate în documente sînt grupate şi înregistrate după natura lor (operaţii privind mijloacele fixe, operaţii de încasări şi plăţi etc.). Înregistrările datelor de evidenţă în conturile analitice şi sintetice sînt înregistrări sistematice. În fiecare cont analitic sau sintetic se înscriu numai operaţiile care se referă la acel cont, prin aceasta realizîndu-se însăşi înregistrarea sistematică. Pe baza acestor înregistrări se obţin datele necesare pentru cunoaşterea situaţiei pe o perioadă dată a unui mijloc economic, a unei surse, a unui proces economic etc.

Înregistrarea datelor din documente în registre prezintă o importanţă deosebită, deoarece de exactitatea şi înregistrarea la timp a datelor depinde calitatea datelor de evidenţă şi respectarea termenelor de stabilire a rezultatelor finale cu ajutorul dării de seamă.

Registrele de evidenţă contabilă prezintă o deosebită importanţă în economia socialistă.

Astfel, datele din registrele contabile sînt luate în considerare cu ocazia întocmirii planului şi servesc, în acelaşi timp, la stabilirea modului şi măsurii în care acesta a fost îndeplinit.

Pe baza datelor din registre se poate calcula preţul de cost şi se urmăreşte modul de îndeplinire a sarcinii de reducere a acestuia.

Registrele de evidenţă contabilă constituie un important instrument de conducere şi de administrare a întreprinderilor, pe baza lor stabilindu-se indicatorii privind rezultatele financiare ale oricărei activităţi economice.

Cu ajutorul registrelor se asigură integritatea proprietăţii socialiste, deoarece ele arată starea, mişcarea şi cauzele care au dus la o anumită situaţie.

Cuprinzînd întreaga activitate a unei întreprinderi, registrele constituie izvorul datelor folosite în munca de analiză şi de control a activităţii economice a întreprinderii. Prin aceasta, ele dau posibilitatea folosirii celor mai bune procedee de administrare şi conducere şi înlăturării la timp a lipsurilor.

În sfîrşit, în cazurile de litigii, registrele folosesc ca probă în justiţie.

În practică găsim un număr mare de registre, variate sub aspectul formei şi conţinutului lor. Pentru examinarea sistematică a principalelor registre folosite, ele pot fi grupate după formă, după modul de înregistrare a operaţiilor şi după destinaţia şi volumul datelor.

După formă, se disting : registre legate, registre sub forma fişelor şi registre pe foi volante.

Registrele legate sînt formate din mai multe foi legate, liniate sau neliniate, în funcţie de destinaţia lor. Ele au avantajul că nu permit sustragerea anumitor înregistrări, toate filele care formează registrul fiind numerotate, parafate şi uneori şnuruite, pe ultima pagină din registru specificîndu-se destinaţia registrului, numărul paginilor pe care le conţin, ştampila şi semnătura celor în drept.

În prezent, registrele legate sînt folosite pe o scară mai largă în evidenţa tehnic-operativă şi în măsură mai mică în evidenţa contabilă.

Folosirea registrelor legate în evidenţa contabilă prezintă unele neajunsuri. Unul din ele este acela că la întreprinderile cu un volum mare de operaţii, aceste registre îngreuiază diviziunea muncii în lucrările de evidenţă, în sensul că un registru nu poate fi folosit, în acelaşi timp, decît de un singur funcţionar. Cînd pentru deschiderea de conturi se folosesc registre, de cele mai multe ori se face risipă de material prin spaţiile mari rămase necompletate la anumite conturi. La deschiderea conturilor, necunoscîndu-se dinainte volumul înregistrărilor, pentru fiecare cont se lasă un anumit spaţiu, prin apreciere, care uneori rămîne nefolosit. Alteori spaţiul rezervat unor conturi nu este suficient, fapt care duce la o muncă în plus pentru redeschiderea aceluiaşi cont pe o altă pagină şi, în acelaşi timp, la dispersarea aceluiaşi cont în mai multe părţi din registru.

Registrele legate nu permit mecanizarea lucrărilor de evidenţă, constituind prin aceasta o frînă în dezvoltarea tehnicii înregistrărilor.

Pentru remedierea în parte a acestor inconveniente s-a recurs la ţinerea de registre legate pe feluri de operaţii.

Registrele sub forma fişelor constau din foi volante, separate, cu o liniatură specială, adaptată necesităţilor, confecţionate de obicei dintr-un carton subţire. Pentru a cunoaşte numărul de fişe folosite şi pentru a evita neregulile şi sustragerile, înainte de întrebuinţare acestea se numerotează şi se parafează.

În timpul folosirii lor, fişele se păstrează în poziţie verticală, în cutii de lemn sau de metal special construite, numite cartoteci. De asemenea, se pot păstra şi în bibliorafte. În cazul cînd se folosesc pentru înregistrările analitice sau sintetice, ordinea în care se aşază în cartoteci este cea prevăzută în planul de conturi. Delimitarea grupelor de conturi se face cu ajutorul unor cartoane prevăzute în partea de sus cu indicatoare metalice, numite în practică „călăreţi".

Folosirea în evidența contabilă a fișelor în locul registrelor a fost impusă de necesitățile muncii practice de evidență și aplicată ca urmare a dezvoltării continue a tehnicii contabile. Fișele prezintă o serie de avantaje față de registrele legate. Astfel, ele dau posibilitatea diviziunii muncii de înregistrare a operațiilor, permit mecanizarea lucrărilor de evidență, realizarea de economii la hîrtie etc. Ca neajuns, se poate menționa faptul că fișele pot fi pierdute cu mai mare ușurință sau chiar sustrase și înlocuite. De aceea, acolo unde este necesar să se facă un control sever și permanent asupra operațiilor se folosesc în continuare registre. De exemplu, evidența operațiilor de casă se ține de casier cu ajutorul registrului de casă și nu cu ajutorul fișelor.

Registrele sub forma foilor volante au liniatura adaptată necesităților și reprezintă o variantă a fișelor. Foile volante folosite drept registre se deosebesc de fișe prin faptul că, de obicei, sînt mai mari ca format, sînt confecționate din hîrtie obișnuită și se păstrează în mape.

Această formă de registre permite efectuarea concomitentă a unei înregistrări în mai multe registre sau situații prin transcopiere. De asemenea, se pot adapta cu ușurință mecanizării evidenței contabile.

După modul de înregistrare a operațiilor economice în evidența contabilă, registrele pot fi: registre cronologice, registre sistematice și registre combinate.

Registrele cronologice servesc pentru înregistrarea operațiilor economice în ordinea efectuării lor, în așa fel încît ele să oglindească desfășurarea activității întreprinderii sau a unei părți din această activitate în ordinea succesiunii în timp a fenomenelor.

La început, evidența contabilă folosea registre cronologice prezentate sub o formă simplă, uneori chiar fără nici o liniatură, cum este cazul registrului cunoscut sub denumirea de „memorial" sau „straţă", în care se înregistrau, într-o formă descriptivă, nesistematizat din punct de vedere contabil, toate operațiile economice ale unei întreprinderi. Aceste înscrieri serveau ulterior pentru înregistrarea operațiilor în registrele contabile, operațiile erau înregistrate pe bază de articole contabile.

Un astfel de registru folosit timp îndelungat pentru înregistrările contabile a fost registrul *jurnal*:

Registrul jurnal

Nr. crt. al articolului	Pagina din cartea mare	Data și explicația operațiilor	Sume parțiale	Sume totale	
				Debit	Credit
25	10/12	15 sept.			
		Casa = Clienți			
		Încasat de la clientul Popescu Ion, c/val. facturii 1 168 din 10 ian. a.c.		1 158	1 158
26	8/6	18 sept.			
		Mărfuri = Casa			
		Cumpărat mărfuri de la întreprinderea „Fulger" conf. facturii nr. 46 din 17 ian. a.c.		4 680	4 680

Un alt registru contabil în care operațiile se înregistrează în mod cronologic este și jurnalul de înregistrare sau *fișa rulajelor* folosit în cadrul formei de evidență maestru-șah. Jurnalul de înregistrare se prezintă în felul următor:

Jurnal de înregistrare pe luna ianuarie 1962

Nota contabilă			Nota contabilă			Nota contabilă		
Nr.	Data operației	Suma totală	Nr.	Data operației	Suma totală	Nr.	Data operației	Suma totală
1	1 ian.	1 825						
2	1 ian.	468						
3	2 ian.	150						
4	3 ian.	245						
	etc.	. . .						

Din cele două exemple, rezultă că toate operațiile, indiferent de natura lor, sînt înregistrate în ordinea efectuării. În același registru se trec încasările de la client, cumpărările de mărfuri etc.

Registrele sistematice servesc pentru înscrierea operațiilor economice grupate după natura lor și, în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp. Asemenea înregistrări se folosesc în evidența contabilă analitică și sintetică. Înregistrările sistematice dau posibilitatea cunoașterii situației unor anumite mijloace economice, a unui proces economic etc. Din înregistrările sistematice care au loc în cadrul evidenței sintetice, de

exemplu, se poate cunoaşte situaţia mijloacelor fixe ale întreprinderii, situaţia materiilor şi materialelor etc.

De obicei, înregistrările în formă cronologică şi în formă sistematică se completează reciproc, în sensul că înregistrările din jurnale se grupează după natura lor şi se înregistrează în formă sintetică în conturile care se deschid în registrul sistematic denumit *cartea-mare*. Totalul datelor înregistrate în formă sistematică în cartea-mare trebuie să corespundă cu totalul datelor înregistrate în registrul-jurnal, unde operaţiile sînt înscrise, aşa cum s-a arătat, în formă cronologică. Această egalitate se constată cu ajutorul balanţelor de verificare.

Înregistrarea operaţiilor economice în formă sistematică se face fie în registre legate în care se deschid conturile respective, fie cu ajutorul fişelor ce se deschid pentru fiecare cont în parte.

Un cont deschis în cadrul registrului cartea-mare se poate prezenta astfel:

Contul „Casa"

Debit									*Credit*
Data	Explicaţia	Pag. jurnal	Sume parţiale	Sume totale	Data	Explicaţia	Pag. jurnal	Sume parţiale	Sume totale
15 ian. 1962	*Clienţi*	28		1 158	18 ian.	*Mărfuri*	28	—	468
					19 ian.	*Cheltuieli generale*	29	—	120

Cînd în locul registrelor legate, în evidenţa analitică sau sintetică se folosesc fişe, pentru fiecare cont se deschide cîte o asemenea fişă. În general, fişele în care se deschid conturile au următoarea liniatură:

Contul „Casa" . . . . . Parafa | Simbol cont 200 | Fişa nr. 1 / Pagina 1

Data	Document: felul	Document: Nr.	Explicaţie	Simbolul contului corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold	Pag. jurnal
15 ian.	Factură	1880 1885	Încasări de la clienţi	210	1 158	—	D	1 158	28
18 ian.	Borderou	35	Plătit chelt. mărunte	134		120	D	1 038	29

Fişele folosite în practică pot avea şi alte liniaturi. Astfel, fişele pentru evidenţă analitică pot avea coloane interioare pentru cantităţi intrate, ieşite şi pentru stoc; de asemenea, pot exista fişe numai pentru debit şi separat pentru credit etc. După cum se va vedea mai departe, cînd se vor trata formele de evidenţă contabilă, în cadrul formei maestru-şah, pentru fiecare cont se deschid cîte două fişe : o fişă pentru *debit* şi una pentru *credit*. Liniatura unei fişe folosite pentru debitul unui cont se prezintă astfel :

Debit — Contul „Casa" luna ianuarie 1962 — Parafa — Simbol cont 200 — Fişa nr. 1 — Pagina 1

Notă contabilă		Sume debitoare	Conturi corespondente creditoare							
nr.	Data operaţiei		201	210						
440	1 ian.	450	—	450						
441	2 ian.	5 000	5 000							
445	3 ian.	etc.	etc.	etc.						
	Total	5 450	5 000	450						

Aceeaşi liniatură se foloseşte şi pentru fişa de credit, cu deosebirea că în locul menţiunii „debit" se trece menţiunea „credit".

Registrele combinate sînt acele registre în care operaţiile economice se înscriu în ordinea cronologică, în funcţie de succesiunea lor în timp, sistematizate pe operaţii de aceeaşi natură.

Registrele combinate pot fi folosite în întreprinderile cu un volum mai mic de operaţii. Ele prezintă avantajul că simplifică şi reduc volumul înregistrărilor contabile. În acelaşi timp uşurează urmărirea înregistrărilor, deoarece atît înregistrările cronologice, cît şi cele sistematice se găsesc pe aceeaşi pagină de registru.

Un registru tipic din această categorie este *jurnalul — carte-mare* care are următoarea liniatură :

Jurnal — carte-mare

Articolul contabil	Denumirea conturilor									
	D	C	D	C	D	C	D	C		

După volumul datelor pe care le includ, registrele de evidență contabilă se împart în registre de evidență contabilă sintetică și registre de evidență contabilă analitică.

Registrele de evidență contabilă sintetică oglindesc, de obicei, întreaga activitate a întreprinderii. Înregistrarea operațiilor economice în evidența sintetică se face în etalon bănesc și pe bază de documente.

Aceste registre servesc pentru generalizarea și centralizarea datelor de evidență contabilă, în vederea cunoașterii rezultatelor activității întreprinderii, a întocmirii bilanțului și a dărilor de seamă. De asemenea, cu ajutorul datelor din registrele de evidență contabilă sintetică se controlează exactitatea înregistrărilor în evidența analitică. Înscrierea operațiilor în aceste registre se face, de regulă, în formă prescurtată, fără text sau cu un text succint, specificîndu-se numărul și felul documentului și suma ce se înregistrează.

Registrele de evidență contabilă analitică servesc pentru dezvoltarea în adîncime a elementelor înregistrate în conturile sintetice care necesită o asemenea dezvoltare. Spre deosebire de registrele de evidență sintetică, aceste registre au o liniatură care dă posibilitatea înregistrării datelor atît în etalon bănesc, cît și natural, bineînțeles etalonul natural folosindu-se acolo unde este cazul.

Registrele de evidență analitică au o liniatură și o formă de prezentare mult mai variate decît cele de evidență sintetică. Această diversitate se datorește operațiilor destul de variate pentru care se folosesc aceste registre, folosirii în afară de etalonul bănesc și a etalonului natural, precum și necesității de a da mai multe explicații la înregistrarea datelor în evidența analitică.

Registrele de evidență analitică se folosesc la evidența materiilor și materialelor, unde pentru fiecare fel de material se ține cîte o fișă analitică, la evidența decontărilor, a produselor finite etc. Aceste registre se pot prezenta sub forma registrelor legate, a fișelor sau foilor volante.

Registrele de evidență analitică se prezintă de cele mai multe ori sub formă de fișe de cont deschise ca dezvoltătoare ale anumitor conturi sintetice. Liniatura unei fișe de cont analitic ținută pentru evidența unui anumit fel de material este următoarea :

Denumirea materialului / produsului		Unitatea de măsură	Magazia	Stoc normat: Maxim / Minim	Parafa	Simbol cont	Nr. cod	
Calitatea, profil, etc.		Preţ planificat				Fişa	Pag.	

Data	Explicaţie (documente): Nr.	Explicaţie (documente): Felul	Stoc	Cantitate: Intrată	Cantitate: Ieşită	Preţ unitar	Valoarea: Debit	Valoarea: Credit	Sold	Simbolul contului corespondent	Pag. jurnal

În afară de registrele de evidenţă contabilă, în munca practică se folosesc şi registre de evidenţă tehnic-operativă.

Registrele de evidenţă tehnic-operativă sînt acele registre care se ţin în diferitele sectoare de activitate ale întreprinderii şi care servesc pentru înregistrarea operativă, pe bază de documente sau chiar direct, a operaţiilor economice efectuate. Registrele de evidenţă tehnic-operativă se folosesc în evidenţa producţiei, a muncii şi salariilor, la aprovizionare pentru urmărirea executării contractelor etc. Ele se deosebesc de registrele de evidenţă contabilă prin faptul că de cele mai multe ori datele înregistrate sînt exprimate în etalon natural, în timp ce în registrele de evidenţă contabilă operaţiile se înscriu în etalon bănesc şi numai uneori se foloseşte şi exprimarea în etalon natural.

b) *Tehnica înregistrării operaţiilor în registrele de evidenţă contabilă*

Pentru ca registrele să oglindească situaţia exactă a activităţii unei întreprinderi sau organizaţii, toate documentele care stau la baza înregistrărilor trebuie să fie mai întîi verificate din punct de vedere al formei şi conţinutului lor (despre această condiţie s-a mai vorbit, atunci cînd s-a tratat problema documentelor).

Ordinea şi modul de înregistrare a documentelor în registre depind de forma de evidenţă folosită (forma maestru-şah, forma jurnal-order etc.).

După înscrierea fiecărei operaţii din document în registru, acest lucru se menţionează pe document, prin trecerea paginii din registrul în care a avut loc înregistrarea, a numărului operaţiei etc.

Înregistrarea operațiilor poate fi făcută manual sau cu ajutorul mașinilor contabile. În timp ce în înregistrările manuale se pot folosi orice fel de registre, pentru înregistrările cu ajutorul mașinilor trebuie să se folosească registre sub formă de fișe sau foi volante.

După completarea în întregime a unei pagini din registru sau foi, se stabilește totalul rulajului care se reportează pe pagina următoare. În dreptul totalului de pe pagina completă se trece mențiunea „de reportat", iar în dreptul sumei trecute pe noua pagină se scrie mențiunea „report".

La sfîrșitul fiecărei perioade de gestiune, de obicei, la sfîrșitul lunii, se stabilește, prin totalizare, volumul total al înregistrărilor, după care se întocmesc balanțe de verificare analitice sau sintetice.

După terminarea registrelor sau la sfîrșitul perioadei de gestiune, acestea se predau la arhivă pentru păstrare. Înainte de predare la arhivă, registrele sub formă de fișe sau foi volante, trebuie legate pentru a asigura integritatea și păstrarea lor în bune condiții.

La înscrierea datelor din documente în registrele de evidență se pot produce anumite erori. Aceste erori sînt foarte diferite și se descoperă, de obicei, la sfîrșitul lunii, cu ocazia întocmirii balanțelor de verificare sau a altor situații, prin inventariere etc.

Erorile se pot produce atît cu ocazia întocmirii documentelor de evidență (note contabile, documente cumulative. situații de repartizare a cheltuielilor etc.), cît și cu ocazia înscrierii operațiilor în registrele de evidență. Cu ocazia trecerii operațiilor în registre se pot produce o serie de erori, dintre care menționăm : stabilirea greșită a conturilor la care trebuie înregistrată operația dată, trecerea sumei într-o coloană greșită sau în debitul unui cont în loc de credit și invers, totalizarea greșită a unor operații sau reporturi greșite de sume de la o pagină la alta, înscrierea unei sume mai mici sau mai mari decît cea exactă etc.

Corectarea greșelilor constatate se face în mod diferit, în funcție de natura greșelii, de locul și de timpul cînd a fost făcută greșeala. În practică, se folosesc diferite moduri de înlăturare a erorilor. Astfel se poate folosi anularea printr-o linie (de preferință, cu cerneală roșie) a sumei sau textului scris greșit și scrierea alături sau deasupra a sumei sau textului corect. De precizat că se anulează întreaga sumă și se scrie din nou suma exactă, chiar dacă este vorba, de exemplu, de o singură cifră scrisă greșit. Acest mod de înlăturare a greșelilor

se folosește atunci cînd greșeala s-a produs în documente, cînd ea nu se referă la corespondența conturilor sau cînd a fost descoperită într-un timp scurt de la efectuare. Atunci cînd după înregistrarea greșită a unei sume, au avut loc un număr mare de înregistrări, completîndu-se mai multe fișe sau pagini de registru, înlăturarea greșelii prin corectarea sumei înscrisă greșit ar duce și la corectarea totalurilor stabilite pe fiecare pagină, ceea ce nu este recomandabil. De asemenea, nu poate fi folosit sistemul corectării sumei înregistrate greșit, după modul arătat mai sus, atunci cînd este vorba de o perioadă de gestiune trecută. În asemenea situații, este recomandabil ca operația să fie stornată.

Înlăturarea greșelilor se poate face deci și prin *stornare*, care constă în anularea operației înregistrate greșit și înregistrarea ei corectă din nou.

Stornarea se folosește atunci cînd greșeala a fost descoperită după încheierea gestiunii sau înainte de încheierea gestiunii, atunci cînd greșeala constă în înregistrarea de două ori a aceleiași operații, cînd este vorba de înregistrarea unei sume mai mari decît cea reală etc. Anularea operației înregistrate greșit se face prin *stornare în roșu*. Stornarea în roșu constă în repetarea înregistrării greșite, însă sumele respective se înscriu cu cerneală roșie sau se încadrează într-un chenar. La stabilirea totalului, sumele înregistrate cu cerneală roșie sau încadrate în chenar nu se adună, ci se scad din total.

Pentru a demonstra modul cum se corectează înregistrările greșite prin stornare în roșu, se iau următoarele exemple:

Exemplul 1. Presupunem că magazia de materiale a eliberat, conform bonului de materiale nr. 1 825, pentru producția de bază, materii prime în valoare de 3 000 lei. Această operație a fost înregistrată greșit, prin următoarea formulă contabilă:

1) Debit: *Producția de bază* 3 000
Credit: *Piese de schimb pentru reparații* 3 000

Greșeala constă în aceea că în locul contului „Materii și materiale" s-a folosit contul „Piese de schimb pentru reparații"

Pentru corectarea greșelii, se face următoarea înregistrare *cu cerneală roșie* sau cu sumele încadrate *în chenar*.

2) Debit: *Producția de bază* 3 000
Credit *Piese de schimb pentru reparații* 3 000
(pentru stornarea operației nr. . . . din . . . . .)

Concomitent se face înregistrarea corectă a operației prin următoarea formulă contabilă:

3) Debit: *Producția de bază* 3 000
Credit: *Materii și materiale* 3 000

În conturi, aceste operaţii se prezintă astfel :

D	*Producţia de bază*	C
Sold	110 000	
1)	3 000	
2)	3 000	
3)	3 000	

D	*Piese de schimb pentru reparaţii*	C
Sold	20 000	1) 3 000
		2) 3 000

D	*Materii şi materiale*	C
Sold	50 000	3) 3 000

Exemplul 2. Presupunem că magazia de materiale a eliberat, conform bonului de materiale nr. 1 256, pentru producţia de bază, materiale în sumă de 2 000 lei. La înregistrarea operaţiei, s-a trecut din eroare suma de 20 000 lei, în loc de 2 000 lei, deci s-a înregistrat în plus suma de 18 000 lei. Astfel :

1) Debit : *Producţia de bază* 20 000
Credit : *Materii şi materiale* 20 000

Fiind vorba de o greşeală care a avut loc într-o perioadă trecută de gestiune, pentru corectare se foloseşte stornarea în roşu, făcîndu-se următoarea înregistrare :

2) Debit : *Producţia de bază* 18 000
Credit : *Materii şi materiale* 18 000

În conturi, situaţia se prezintă astfel :

D	*Producţia de bază*	C
Sold	110 000	
1)	20 000	
2)	18 000	

D	*Materii şi materiale*	C
Sold	50 000	1) 20 000
		2) 8 000

După cea de-a doua înregistrare de stornare în roşu, în ambele conturi rămîne suma reală, reprezentînd materialele date în producţia de bază de lei 2 000.

Fiind vorba de înregistrarea greşită a unei sume mai mari decît cea reală (20 000 în loc de 2 000), nu este necesar ca înregistrarea de stornare în roşu să se facă pentru toată suma, ci numai pentru diferenţă. Prin aceasta se reduce o înregistrare, făcîndu-se două înregistrări, în loc de trei, cîte au fost făcute în primul exemplu.

Înlăturarea greşelilor prin stornare în roşu are avantajul că nu denaturează rulajul în conturi şi nici corespondenţa conturilor. Acest lucru este important pentru analiza datelor de evidenţă, pe calea stabilirii conturilor corespondente cu contul analizat.

În afară de stornarea în roşu în care înregistrarea de corectare intervine la aceleaşi conturi la care s-a produs eroarea, evidenţa contabilă mai foloseşte şi *înregistrări în roşu*, care necesită folosirea unor conturi diferite.

Înregistrările în roşu se folosesc în evidenţa contabilă nu pentru corectarea unei erori, ci pentru unele operaţii de regularizare, cum este înregistrarea diferenţelor între preţurile planificate şi cele efective ale materiilor şi materialelor sau a dife-

rențelor între prețurile de înregistrare și cele efective ale produselor finite etc.

Corectarea greșelilor prin inversarea formulei contabile inițiale (eronată), deși în final duce la același rezultat, adică la stabilirea reală a soldului conturilor care intervine în operația de stornare, nu este recomandabilă. Acest mod de corectare a greșelilor denaturează atît corespondența conturilor care trebuie să reflecte conținutul real al operațiilor înregistrate, cît și rulajul înregistrărilor în conturi.

Corectarea greșelilor se mai poate face și pe calea *înregistrărilor suplimentare* care se folosesc atunci cînd este vorba de înregistrarea unei sume mai mici decît cea reală. În acest caz, se întocmește o formulă contabilă cu aceeași corespondență a conturilor, iar la sume se înregistrează numai diferența în minus care n-a fost înregistrată.

§ 2. Formele de evidență contabilă

Ținerea în bune condiții a evidenței contabile atît în întreprinderi, cît și pe diferitele verigi ale economiei naționale, este condiționată printre altele și de adaptarea unei forme unitare, raționale, de evidență contabilă.

Prin forma de evidență contabilă se înțelege un sistem de registre corelate între ele, care servesc pentru înregistrarea în formă cronologică și sistematică, pe bază de documente și după anumite reguli, a tuturor operațiilor economice care au loc în cadrul unei întreprinderi, organizații economice sau instituții, pe o anumită perioadă.

Formele de evidență contabilă diferă între ele, în funcție de numărul și structura registrelor folosite, de legătura dintre registre, de tehnica de înregistrare a datelor etc.

Tehnica evidenței contabile constă în utilizarea practică a tuturor elementelor descrise pînă aici: documente, registre, conturi, inventare, balanțe de verificare etc. Ea este legată de un anumit număr și fel de documente și registre. O dată cu schimbarea ei, se schimbă și forma și structura registrelor pe care le folosește, respectiv se schimbă și forma de evidență contabilă.

Tehnica de aplicare practică a tuturor procedeelor metodei evidenței contabile socialiste este superioară celei folosite de evidența contabilă capitalistă.

În timp ce tehnica contabilă în economia capitalistă își găsește aplicație, de regulă, pe o scară restrînsă în cadrul unor

întreprinderi sau monopoluri, în economia socialistă, această tehnică are drept cîmp de aplicație întreaga economie națională.

Existența proprietății private asupra mijloacelor de producție face ca în economia capitalistă să nu poată fi vorba de o conducere metodologică unică a evidenței contabile, de o tipizare a documentelor, de folosirea unor planuri de conturi unitare. Toate acestea fac ca să nu fie posibilă nici folosirea unei forme de evidență rationale, științifice și unitare.

Formele de evidență contabilă au apărut în strînsă dependență de condițiile orînduirii economice în care aceste forme își găseau aplicația. Ele s-au perfecționat de-a lungul istoriei, în cadrul formelor vechi de evidență apărînd elemente noi care au generat alte forme de evidență.

Necesitatea trecerii de la o formă de evidență contabilă la alta este determinată de dezvoltarea economiei în perioada dată. Cu cît sarcinile întreprinderii sînt mai complexe și mai variate, cu atît trebuie să fie mai perfecționată și forma de evidență contabilă, care trebuie să răspundă acestor sarcini.

Prima formă de contabilitate bazată pe dubla înregistrare a fost cea descrisă de Luca Paciolo, la sfîrșitul veacului al XV-lea (în anul 1494), cunoscută la noi sub denumirea de *forma italiană*. Înainte de aceasta, nu exista o formă propriu-zisă de contabilitate, ci se foloseau registre simple, uneori chiar fără nici o liniatură, în care se treceau toate operațiile sub formă descriptivă.

În prima parte a dezvoltării sale, forma italiană era destul de simplă, registrele folosite servind pentru înscrierea operațiilor comerciale ce aveau loc. Înregistrarea operațiilor se făcea personal de negustor și aveau drept scop să arate rezultatul afacerii și creșterea capitalului său.

Pentru aceasta se foloseau trei registre: memorialul sau strața, jurnalul și cartea-mare.

În memorial se înscriau, sub formă descriptivă, pe măsura efectuării lor, toate operațiile ce aveau loc. De subliniat faptul că de cele mai multe ori, operațiile se înregistrau în memorial direct, fără să se sprijine pe vreun document justificativ. În continuare, memorialul servea ca document pentru înregistrarea operațiilor în jurnal.

Jurnalul era al doilea registru în care operațiile din memorial se înregistrau în ordine cronologică sub formă de articole contabile. Forma și conținutul registrului jurnal au fost prezentate în paragraful anterior.

Cartea-mare servea pentru înregistrarea în formă sistematică a tuturor operațiilor din registrul jurnal. În acest scop, în

cartea-mare se deschideau conturi pentru fiecare mijloc, sursă, persoană etc. (contul „Făină", contul „Furnizor X", contul „Cumpărător Y", contul „Orez" etc.).

Din aceasta rezultă că, în acea perioadă, nu se făcea distincție între conturile sintetice și cele analitice.

Pe baza datelor din cartea-mare, periodic, de regulă anual, se întocmea bilanțul.

Schematic, legătura dintre registrele folosite în forma descrisă se poate prezenta astfel :

Memorialul (înregistrarea cronologică sub forma descriptivă a operațiilor)	→	*Jurnalul* (înregistrarea cronologică sub formă de articole contabile a operațiilor).	→	*Cartea-mare* (înregistrarea sistematică în conturi a operațiilor).	→	Bilanț

Mai tîrziu, o dată cu dezvoltarea întreprinderilor, a legăturilor dintre acestea, operațiile au devenit mai complexe, crescînd totodată și volumul lor.

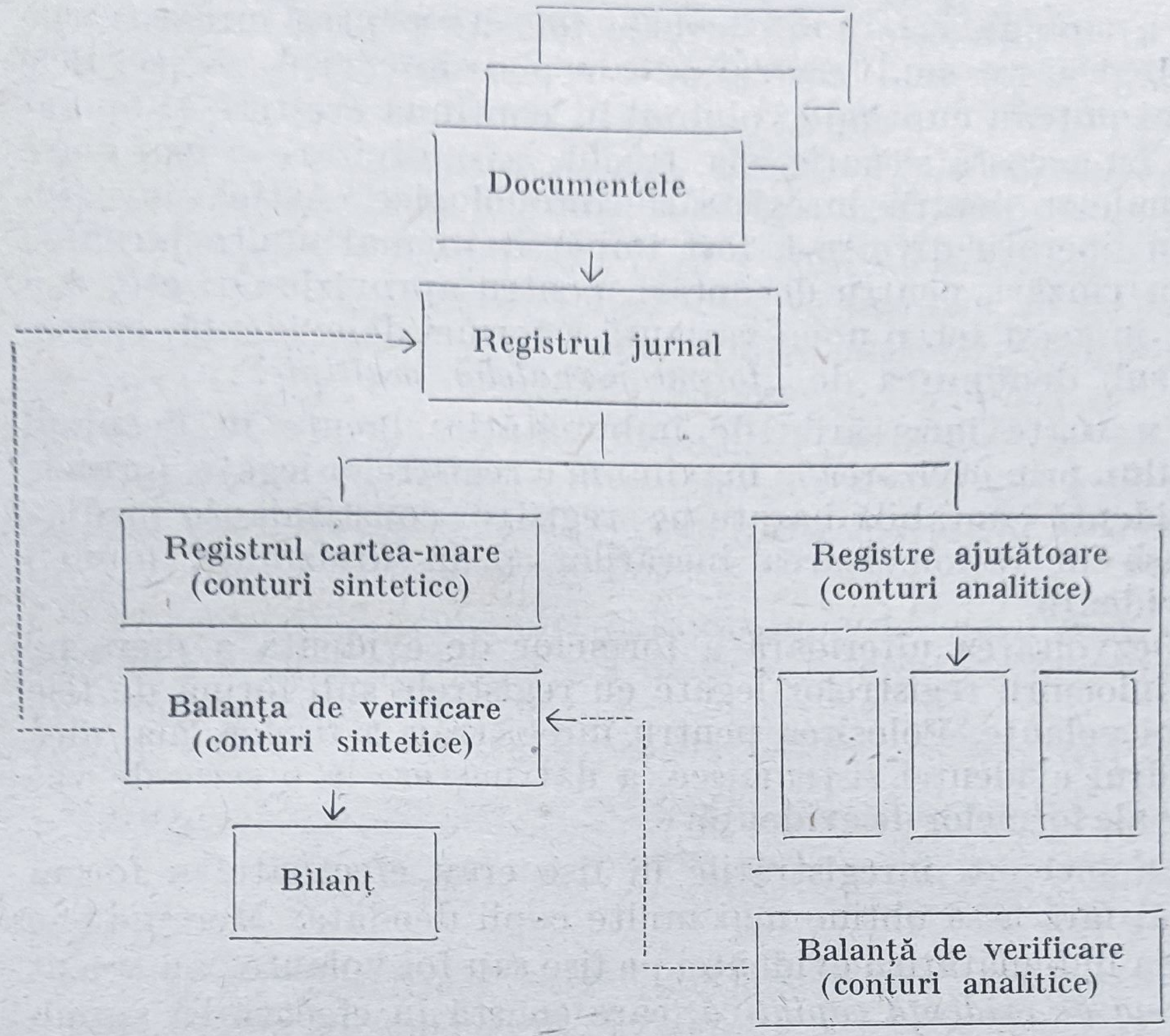
Creșterea numărului cumpărătorilor, al furnizorilor și al altor persoane cu care întreprinderea avea legături, precum și creșterea numărului de bunuri cumpărate sau vîndute, au dus la necesitatea creării conturilor sintetice și analitice. De asemenea, a apărut necesitatea ca, pentru fiecare operație, să se întocmească cîte un document care să stea la baza înregistrării ei și cu ajutorul căruia să se controleze munca personalului întreprinderii.

Toate acestea au dus și la schimbarea formei de evidență contabilă. Numărul mare de conturi nu mai putea fi cuprins în registrul cartea-mare, un singur contabil neputînd efectua toate înregistrările. Cartea-mare, folosită inițial, a fost împărțită în două : pe de o parte, cartea-mare în care s-au deschis conturile sintetice pentru înregistrarea operațiilor într-o formă prescurtată fără text și pe de altă parte, registrele ajutătoare în care s-au deschis conturile analitice.

Pentru fiecare cont sintetic cu un volum mare de operații (contul „Mărfuri", contul „Furnizori", contul „Clienți" etc.) s-au înființat registre ajutătoare, pe conturi analitice. Acest lucru a dat posibilitatea diviziunii muncii de evidență contabilă.

Această nouă variantă a formei inițiale de evidență se pre-

zintă în sensul schemei de la pag. 357



Dezvoltarea continuă a întreprinderilor și creșterea volumului operațiilor au început să creeze greutăți nu numai în ce privește înregistrarea operațiilor în cartea-mare, ci și în registrul jurnal. Volumul mare al înregistrărilor ce trebuiau făcute într-un singur registru jurnal făcea ca ele să nu poată fi executate de o singură persoană, ducea la întîrzieri în înregistrarea operațiilor etc.

Necesitatea folosirii mai multor persoane pentru înregistrarea cronologică a operațiilor în registrul jurnal a dus la crearea a două registre jurnale. Astfel, în locul unui singur registru jurnal a luat ființă un registru pentru operațiile de casă intitulat „jurnal de casă" și un registru pentru celelalte operații intitulat „jurnal de diverse".

Din punctul de vedere al tehnicii de înregistrare și al legăturii dintre aceste jurnale și celelalte registre, nu era nici o diferență față de vechiul jurnal. Operațiile se înregistrau în ordine cronologică, pe baza documentelor justificative. Ceea ce s-a realizat în plus a fost doar extinderea diviziunii muncii în lucrările contabile.

Cu timpul, cele două jurnale folosite pentru înregistrările cronologice nu mai corespundeau necesităţilor practice. Ele nu mai puteau cuprinde volumul în continuă creştere al operaţiilor. În această situaţie, s-a trecut la o divizare şi mai mare a jurnalelor pentru înregistrările cronologice. Astfel, jurnalul pentru operaţii diverse a fost împărţit în mai multe jurnale: pentru vînzări, pentru decontări, pentru aprovizionări etc. S-a creat, în acest fel, o nouă variantă a formei de evidenţă, cunoscută sub denumirea de „*forma jurnalelor multiple*".

Cu toate încercările de îmbunătăţire făcute în decursul timpului, prin divizarea la maximum a registrelor legate, formele de evidenţă contabilă bazate pe registre constituiau o piedică serioasă în raţionalizarea lucrărilor şi în diviziunea muncii de evidenţă.

Dezvoltarea ulterioară a formelor de evidenţă a mers pe linia înlocuirii registrelor legate cu registrele sub formă de fişe sau foi volante. Folosirea pentru înregistrări a fişelor, mai ales în cadrul evidenţei sistematice, a dat naştere la o serie de variante ale formelor de evidenţă.

La început, înregistrările în fişe erau efectuate în formă simplă, fără a se obţine mai multe copii deodată. Mergîndu-se pe linia îmbunătăţirii evidenţei pe fişe sau foi volante, s-a trecut la *forma de evidenţă copiativă*, care constă în efectuarea simultană a înregistrărilor, cu ajutorul hîrtiei-indigo, în două sau mai multe fişe sau registre. De exemplu, o dată înregistrările făcute în fişe analitice, se obţin prin copiere simultană şi înregistrările în jurnalul de contabilitate. În felul acesta se realizează, concomitent, atît înregistrările cronologice, cît şi înregistrările sistematice din conturile analitice.

Înregistrările puteau fi făcute manual sau cu ajutorul maşinilor de scris sau de contabilizat. Cînd înregistrările erau făcute manual se folosea un aparat de contabilitate special, cu ajutorul căruia se prindea pagina de jurnal peste care se aşeza hîrtia indigo şi fişa în care urma să se facă înregistrarea.

Formele de evidenţă contabilă bazate pe fişe sau foi volante se dovedesc superioare formelor bazate pe registre, prezentînd o serie de avantaje, între care menţionăm următoarele:

— permit mecanizarea operaţiilor de evidenţă şi o diviziune mai largă a muncii de evidenţă;

— realizează o importantă economie de timp prin copierea simultană a înregistrărilor în două sau mai multe fişe sau registre;

— înlătură greşelile de transcriere a operaţiilor din jurnale în conturi, care se pot produce în cazul formelor bazate pe registre;

— uşurează întocmirea unor situaţii contabile parţiale şi efectuarea controlului anumitor operaţii, fără să împiedice executarea celorlalte lucrări.

Folosirea fişelor şi a foilor volante a dat naştere la mai multe variante ale acestei forme, fără deosebiri esenţiale între ele.

Prezentarea pe scurt a evoluţiei formelor de evidenţă contabilă va ajuta la lămurirea cauzelor schimbării unei forme cu alta şi va scoate în relief superioritatea formelor de evidenţă folosite astăzi în economia noastră.

În condiţiile economiei capitaliste, problema alegerii formei de evidenţă contabilă era motivată de interesele personale ale fiecărui capitalist.

În economia socialistă există condiţii pentru introducerea unei forme raţionale de evidenţă. Adaptarea şi introducerea unei forme ştiinţifice de evidenţă a fost una dintre cele mai importante preocupări ale specialiştilor contabili din ţara noastră.

Pînă în anul 1950, în întreprinderile din ţara noastră, se foloseau diferite forme de evidenţă.

Începînd cu anul 1950, a devenit obligatorie pentru toate întreprinderile noastre forma de evidenţă contabilă maestru-şah.

Forma de evidenţă maestru-şah a fost concepută şi introdusă pentru prima dată în U.R.S.S., între anii 1928 şi 1930. Această formă a luat naştere ca urmare a generalizării experienţei practice pozitive a întreprinderilor din U.R.S.S., precum şi a aplicării formelor anterioare de evidenţă bazate pe fişe sau pe registre. Această formă de evidenţă contabilă a căpătat şi la noi în ţară o largă aplicare.

Tehnica înregistrărilor după această formă este următoarea:

Pe baza documentelor justificative se întocmeşte o notă contabilă în dublu exemplar. La primul exemplar al notei contabile se anexează toate documentele pe baza cărora s-a întocmit nota şi care poartă numărul acestei note. Pentru documentele care reprezintă operaţii de acelaşi fel se poate întocmi un document cumulativ sau centralizator, în acest caz întocmindu-se o singură notă contabilă.

Nota contabilă se prezintă în felul următor :

Data operaţiei 3 ian. 1962

Nota contabilă nr. 82

Nr. crt. al documentului	Explicaţia	Înregistrat în fişa nr.		Simbolul conturilor		Suma
		Debit	Credit	Debit	Credit	
36	Document cumulativ		12		220	5 420
			15		2 010	280
		18		102		5 700
					Total	5 700

Emitent,
Niculescu I.
Data *1 ian. 1962*

Verificat,
V. Georgescu
Contabil-şef

Din conţinutul notei contabile de mai sus rezultă că în ea nu se mai înscrie şi denumirea conturilor la care urmează să se înregistreze operaţiile respective, ci numai simbolul cifric al acestora.

În planul de conturi pentru întreprinderile industriale simbolul 102 este al contului „Materii şi Materiale", 220 al contului „Furnizori", iar 2010 al contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

După completare şi verificare, notele contabile se înregistrează de către contabil în jurnalul de înregistrare de unde i se dă şi numărul de ordine al notei.

Modul de prezentare a jurnalului de înregistrare a fost arătat în paragraful anterior. El serveşte pentru ţinerea evidenţei cronologice a tuturor operaţiilor economice şi pentru controlul exactităţii înregistrărilor în evidenţa cronologică şi sistematică. Pentru aceasta, totalul rulajului din jurnalul de înregistrare obţinut la sfîrşitul fiecărei luni, trebuie să corespundă cu totalul rulajului debitor şi creditor din balanţele de verificare încheiate pe aceeaşi perioadă.

După înregistrarea notelor contabile în jurnalul de înregistrare, unicatul acestora, împreună cu documentele anexate, serveşte pentru înregistrarea operaţiilor în fişele evidenţei analitice, iar duplicatul serveşte pentru înregistrarea operaţiilor în fişele de cont maestru-şah ale evidenţei sintetice.

În forma de evidenţă maestru-şah, pentru fiecare cont sintetic se deschid cîte două fişe şi anume : una pentru debitul

contului, iar alta pentru creditul contului. Modul de prezentare şi liniatura acestor fişe a fost tratată, de asemenea, în paragraful precedent.

În momentul deschiderii unei fişe, aceasta se trece, mai întîi, în borderoul fişelor care serveşte pentru cunoaşterea numărului de fişe deschise. Fişele pentru conturile sintetice se deschid pentru fiecare lună, pentru a avea, astfel, rulajul lunar.

La sfîrşitul fiecărei luni, sumele înregistrate în fişele sintetice se totalizează şi, după încheierea balanţei de verificare, totalurile respective se trec în fişele maestrului-şah centralizator. Spre deosebire de fişele de cont sintetic care se deschid lunar, fişele maestrului-şah centralizator se deschid pentru întregul an, cîte una pentru fiecare cont sintetic, şi cuprind pe aceeaşi pagină atît debitul, cît şi creditul contului respectiv.

Mai jos se prezintă o fişă de cont a maestrului-şah centralizator.

Înregistrările în fişele analitice în cadrul formei de evidenţă maestru-şah se fac, aşa cum s-a arătat, pe baza unicatului notei contabile.

De regulă, în forma de evidenţă maestru-şah, înregistrările în conturile analitice preced înregistrările în evidenţa contabilă

Fişa de cont a maestrului-şah centralizator

Contul *Materii şi materiale*

Parafa

Fişa Nr. 6

Pagina I

Debit

Explicaţii	Nr. fişei	Total debit	200	209	220
Sold de deschidere	—	10 500	—	—	—
Ianuarie	24	60 000	500	2 000	57 500
Februarie	24	90 000	1 000	3 000	86 000
Martie	28	40 000	300	2 000	37 700
Aprilie	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.
Mai					
Iunie					
Iulie					
August					
Septembrie					
Octombrie					
Noiembrie					
Decembrie					
Sold de închidere					
Total general					

Credit

Explicații	Nr. fișei	Total credit	130	134	140
Sold de deschidere	—	—	—	—	—
Ianuarie	20	56 000	8 000	3 000	45 000
Februarie	21	75 000	10 000	5 000	60 000
Martie	29	48 000	7 000	1 000	40 000
Aprilie	etc.	etc.	etc.	etc.	etc.
Mai					
Iunie					
Iulie					
August					
Septembrie					
Octombrie					
Noiembrie					
Decembrie					
Sold de închidere					
Total general					

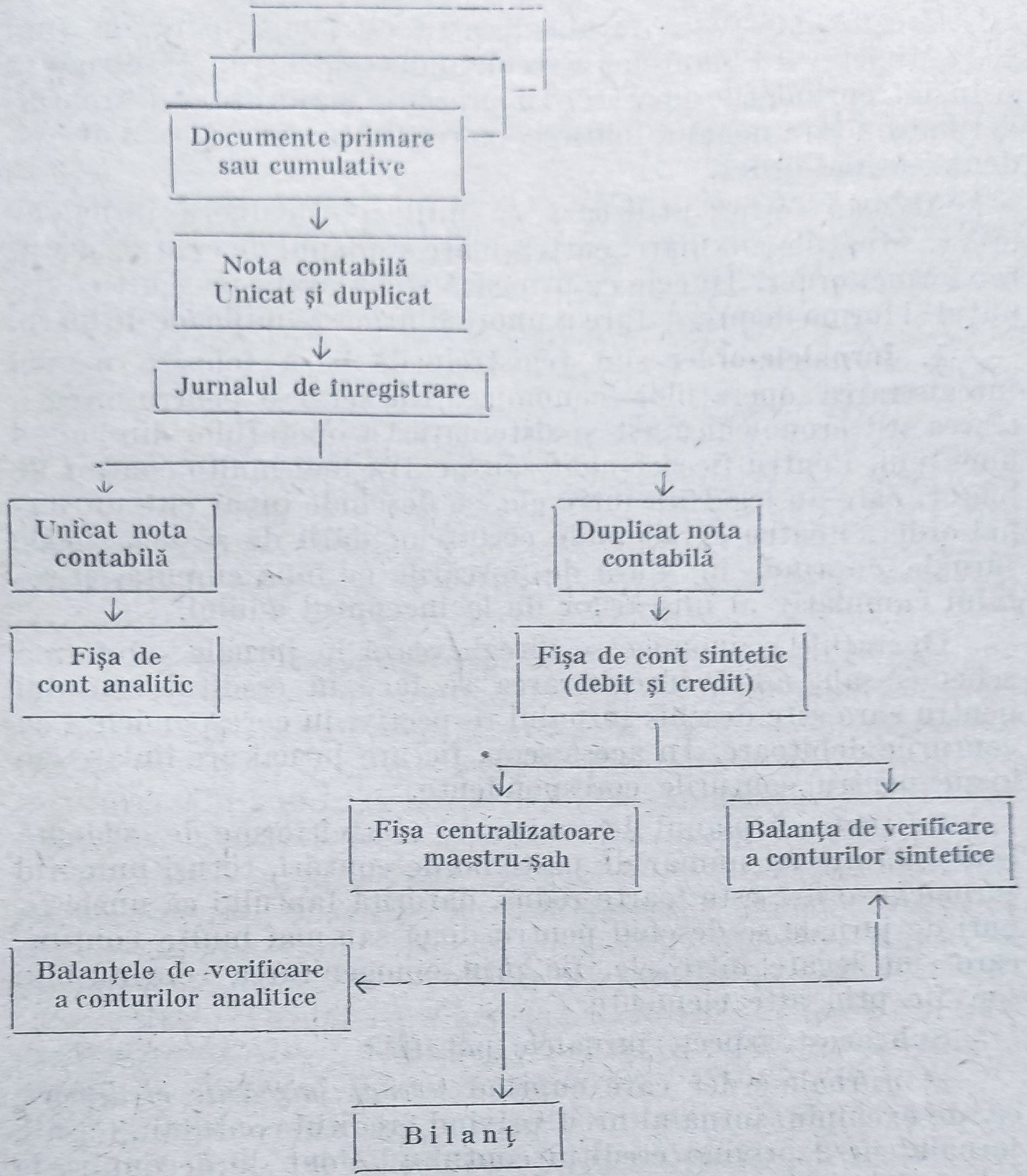
sintetică. Trecerea în fișele analitice se face și direct de pe documente, întocmindu-se în același timp, cu ajutorul indigoului, bineînțeles acolo unde este cazul, centralizatoare.

Pentru ca operația să poată fi înregistrată concomitent, atît în fișa analitică cît și în centralizator, acesta din urmă trebuie să aibă o liniatură identică cu a fișei. În practică se folosesc centralizatoare la înregistrarea operațiilor privind evidența materiilor și materialelor, a produselor, evidența decontărilor etc.

Centralizatoarele întocmite o dată cu înregistrarea operațiilor în fișele analitice servesc ca documente cumulative pentru operații de același fel. Pe baza lor se întocmesc notele contabile care, la rîndul lor, servesc pentru înregistrările sintetice.

Legătura dintre documente și registrele folosite în cadrul formei de evidență maestru șah se prezintă la pag. 363.

Forma de evidență contabilă jurnal-order. Deși forma de evidență maestru-șah prezintă unele avantaje față de formele care au precedat-o, ea lasă încă nerezolvate o serie de probleme privind perfecționarea continuă a muncii de evidență contabilă. Astfel, forma de evidență maestru-șah, precum și celelalte forme anterioare au adus puține îmbunătățiri evidenței analitice, deoarece foloseau un număr mare de documente intermediare (note contabile, documente cumulative etc.) care măreau volumul muncii de evidență. De asemenea, operațiile de întocmire a bilanțului și a dărilor de seamă necesitau un volum mare de muncă, cea ce ducea la întîrzieri în prezentarea la termen a dărilor de seamă.



Pentru perfecţionarea continuă a formei de evidenţă, oamenii de ştiinţă şi practicienii contabili din U.R.S.S. au elaborat o nouă formă de evidenţă contabilă, superioară formei maestru-şah. Aceasta este forma de evidenţă contabilă jurnal-order, recomandată de Ministerul Finanţelor al U.R.S.S. întreprinderilor industriale sovietice încă din anul 1949.

Folosind din plin experienţa căpătată de întreprinderile din U.R.S.S. în aplicarea formei de evidenţă jurnal-order, cu începere din anul 1953 a început şi la noi experimentarea acestei forme de evidenţă la un număr restrîns de întreprinderi.

Constatîndu-se că forma aceasta este superioară, în anul 1954 Ministerul Finanțelor a recomandat-o pentru a fi introdusă și în întreprinderile noastre. În prezent, majoritatea întreprinderilor din țara noastră folosesc, cu rezultate bune, forma de evidență jurnal-order.

Această formă utilizează ca mijloace de lucru jurnalele-order, situațiile auxiliare, cartea-mare și planul de conturi adaptat formei order. În cele ce urmează se va arăta pe scurt conținutul și forma de prezentare a unora din aceste mijloace de lucru.

1. **Jurnalele-order** sînt registrele de bază folosite pentru înregistrarea operațiilor economice. Ele servesc pentru înregistrarea atît cronologică, cît și sistematică a operațiilor din cursul unei luni. Pentru fiecare cont sau pentru mai multe conturi de bilanț, care au legătură între ele, se deschide lunar cîte un jurnal-order. Pentru a răspunde cerințelor dării de seamă, unele jurnale cuprind, în afară de mișcările pe luna curentă, și totalul cumulativ al mișcărilor de la începutul anului.

Operațiile economice se înregistrează în jurnale sub forma schemei șah, adică înregistrarea se face în creditul contului pentru care este deschis jurnalul respectiv, în corespondență cu conturile debitoare. În acest scop, fiecare jurnal are liniate coloane pentru conturile corespondente.

Cu toate că planul de conturi al acestei forme de evidență contabilă are un număr de peste 60 de conturi, totuși numărul jurnalelor-order este foarte redus, datorită faptului că unele tipuri de jurnale se deschid pentru două sau mai multe conturi, care sînt legate între ele, fie prin omogenitatea conținutului lor, fie prin alte elemente.

Sub acest aspect, jurnalele pot fi[1]:

a) Jurnale-order care cuprind *numai mișcările creditoare*, ca, de exemplu, jurnalul nr. 1 privind creditul contului „Casa", jurnalul nr. 2 privind creditul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" etc.

Jurnalele din această categorie cuprind mișcările creditoare ale conturilor respective, în corespondență cu conturile debitoare, iar totalurile acestor jurnale se raportează direct în *cartea-mare*.

Mișcările debitoare privind conturile sintetice pentru creditul cărora se deschid jurnale se oglindesc în diferite jurnale în care ele apar drept conturi corespondente debitoare. Ele se

---

1 Denumirile și simbolurile jurnalelor și situațiilor order sînt cele valabile pe anul 1960.

culeg din aceste jurnale şi se trec în cartea-mare lunar, pe un singur rînd, în corespondenţă cu conturile debitoare şi cu indicarea jurnalului din care au fost preluate.

Mişcările debitoare şi creditoare ale conturilor analitice deschise conturilor sintetice din jurnalele din această categorie *se urmăresc separat*, fie cu ajutorul situaţiilor auxiliare, care completează jurnalele din această categorie, fie cu ajutorul fişelor de conturi analitice, folosite şi în cadrul formei maestrului-şah.

b) Jurnale-order care cuprind *atît mişcările creditoare, cît şi cele debitoare* ale conturilor respective.

O parte din mişcările debitoare ale acestor conturi sînt înregistrate, în jurnalele respective, iar o altă parte figurează în alte jurnale, de unde se aduc pentru completarea întregului rulaj debitor. De exemplu : jurnalul nr. 8 privind creditul conturilor : „Materii şi materiale", „Semifabricate din producţie proprie", „Uzarea obiectelor de inventar, a echipamentului şi materialelor de protecţie" etc.

Toate aceste jurnale cuprind mişcările creditoare ale conturilor respective, în corespondenţă cu conturile debitoare. De asemenea, ele mai cuprind mişcările debitoare ale conturilor respective, care se găsesc înregistrate de la început în aceste jurnale sau se aduc din alte jurnale, în care au fost înregistrate cu ocazia creditării conturilor corespondente.

Mişcările debitoare şi creditoare privind conturile analitice deschise pentru conturile sintetice din categoria de mai sus se ţin separat, cu ajutorul fişelor de conturi analitice, folosite şi în celelalte forme de evidenţă contabilă.

c) Jurnale-order care cuprind *mişcările debitoare şi creditoare atît ale conturilor sintetice, cît şi ale conturilor analitice* pentru care se deschid aceste jurnale.

Mişcările debitoare se aduc aici în întregime din alte jurnale. Prezenţa mişcărilor debitoare şi creditoare în acelaşi jurnal face posibilă şi stabilirea soldurilor conturilor respective. De exemplu, jurnalul nr. 15 privind creditul contului „Conturi curente la bancă din finanţări şi încasări cu scop special" şi pentru creditul contului „Carnete cu valoare limitată de cecuri şi alte valori".

Totalurile lunare ale mişcărilor creditoare din aceste jurnale se trec direct în cartea-mare, printr-o singură înregistrare. Mişcările debitoare se trec în cartea-mare direct din diversele jurnale în care au fost înregistrate cu ocazia creditării conturilor corespondente, şi nu din jurnalele de mai sus, în care se aduc numai cu scopul stabilirii soldurilor conturilor respective.

O parte din jurnale este destinată defalcării pe conturi analitice a înregistrărilor sintetice din debitul anumitor conturi. Printre conturile din această categorie se cuprind următoarele: „Cheltuielile secțiilor de producție", „Cheltuielile generale ale întreprinderii" etc.

Defalcarea sumelor trecute în debitul conturilor de mai sus, pe conturi analitice, este necesară pentru trecerea mișcărilor debitoare ale conturilor respective în jurnalele din categoria a III-a, cu ajutorul cărora, pe lîngă evidența sintetică, se ține și evidența analitică a conturilor, așa cum s-a arătat mai înainte. Defalcarea este urmarea firească a faptului că forma jurnal-order se bazează pe principiul înregistrării unilaterale a operațiilor și anume în creditul conturilor. Din această cauză, sumele aferente operațiilor economice apar în debitul conturilor prin schema-șah de înregistrare, numai în mod sintetic, ceea ce atrage după sine necesitatea defalcării ulterioare a sumelor respective pe conturi analitice.

2. **Situațiile auxiliare** au caracterul unor *registre ajutătoare*, fiind destinate să completeze jurnalele-order.

După conținutul datelor de evidență și după scopul urmărit, ele se împart în următoarele patru categorii:

a) Situații auxiliare care servesc la *controlul datelor* înregistrate în jurnalele-order. Din această categorie fac parte următoarele situații auxiliare: nr. 1, pentru debitul contului „Casa", nr. 2 pentru debitul contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" etc.

În aceste situații, se înregistrează mișcările debitoare ale conturilor respective din cursul unei luni privind intrarea mijloacelor bănești în casa întreprinderii și în contul de decontare al acesteia, în corespondența cu conturile creditoare.

Din cele de mai sus, rezultă că pentru conturile „Casa" și „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază" se face o excepție de la regula stabilită pentru înregistrarea unilaterală a operațiilor în conturi. Pentru aceste două conturi se deschid jurnale pentru credit (jurnalul nr. 1, respectiv jurnalul nr. 2) și situații auxiliare pentru debit (situația nr. 1, respectiv situația nr. 2).

Această excepție este determinată de necesitatea stabilirii, în orice moment, a soldului contului „Casa" și al contului „Cont de decontare la bancă privind activitatea de bază".

Mișcările debitoare ale acestor două conturi și ale altora înregistrate în situațiile auxiliare respective nu se trec în cartea-mare de pe aceste situații, ci de pe jurnalele-order în care s-au înregistrat mișcările debitoare respective, în corespondență cu conturile creditoare.

b) Situații auxiliare care servesc pentru *gruparea sau centralizarea datelor* ce urmează a fi înregistrate în jurnale-order. Din această categorie face parte situația nr. 16, pentru centralizarea datelor privind eliberarea, expedierea și vînzarea produselor. Această situație stă la baza întocmirii jurnalului nr. 9 pentru creditul conturilor de produse finite și de realizări.

c) Situații auxiliare care servesc pentru *evidența analitică a datelor* înregistrate sintetic în jurnalele-order. Din această categorie fac parte situațiile auxiliare nr. 6, pentru evidența analitică a decontărilor cu furnizorii și antreprenorii și nr. 16 pentru evidența analitică a decontărilor cu clienții pentru produsele expediate.

d) Situații auxiliare care servesc atît pentru *gruparea sau centralizarea datelor* ce urmează a fi înregistrate în jurnalul-order, cît și pentru *evidența analitică* a datelor respective. Din această categorie fac parte următoarele situații auxiliare:

— situația nr. 7 privind consumul de materii și materiale;

— situația nr. 8, privind repartizarea salariilor, a contribuțiilor pentru asigurări sociale și a rezervelor pentru cheltuieli preliminate;

— situația nr. 9, privind calculul uzării obiectelor de inventar, a echipamentului și materialelor de protecție;

— situația nr. 11 privind evidența analitică a cheltuielilor producției de bază, a cheltuielilor producției auxiliare și a cheltuielilor generale ale întreprinderii.

3. **Cartea-mare** servește pentru înregistrarea sistematică, lunară, a operațiilor economice din cursul unui an. Înregistrările în cartea-mare se fac numai pe baza datelor din jurnale, nu și a datelor din situațiile auxiliare, trecîndu-se mai întîi soldurile de la începutul anului, pentru fiecare cont în parte. Mișcările creditoare din cursul unei luni se oglindesc, apoi, printr-o singură înregistrare, iar mișcările debitoare ale conturilor se oglindesc în corespondența cu conturile creditoare, prin raportarea sumelor parțiale din diferitele jurnale, în care se cuprind mișcările debitoare ale conturilor respective. Trimestrial, se totalizează sumele prin adunarea lor pe coloanele lunilor din trimestrul respectiv. Prin cumularea celor 4 totaluri ale trimestrelor se obține totalul anual.

Datele trecute în cartea-mare, împreună cu cele din unele jurnale și situații auxiliare, servesc ca bază pentru întocmirea bilanțului și a dărilor de seamă lunare, trimestriale și anuale.

4. **Planul de conturi** s-a adaptat formei de evidență jurnal-order prin reducerea numărului de conturi.

Această reducere s-a realizat prin:

— unificarea într-un singur cont a două sau mai multe conturi cu conţinut asemănător;

— trecerea funcţiei unor conturi de colectare şi repartizare pe seama conturilor asupra cărora se face repartizarea lor;

— renunţarea la unele conturi.

Principiile formei jurnal-order şi avantajele ei faţă de celelalte forme de evidenţă contabilă.

La baza formei de evidenţă contabilă jurnal-order stau următoarele principii:

a) *Inregistrarea* operaţiilor în jurnale şi în situaţiile auxiliare *se face direct de pe documentele primare*, eliminîndu-se documentele contabile intermediare ca, de exemplu, notele contabile, care se întocmesc în cadrul celorlalte forme de evidenţă.

După gruparea documentelor pe jurnale şi în ordine cronologică, contarea se face direct pe document, iar înregistrarea în jurnale se face după natura operaţiilor: pe fiecare document sau pe grupe de documente, pentru operaţii similare.

b) *Inregistrarea* operaţiilor în jurnalele-order *se face unilateral*, adică numai în creditul conturilor pentru care se deschid aceste jurnale, ceea ce constituie o reducere importantă a volumului înregistrărilor contabile. Potrivit acestui principiu, toate operaţiile economice din cursul unei luni privind creditul unui cont sintetic se înregistrează cronologic în jurnalul deschis acelui cont, în corespondenţă cu conturile debitoare.

De exemplu, jurnalul nr. 1 privind creditul contului „Casa" cuprinde numai mişcările creditoare ale acestui cont, în cursul lunii prin debitul conturilor corespondente, aşa cum se arată mai jos.

Jurnalul nr. 1 privind creditul contului „Casa" pe luna ianuarie 1962

Nr. rîndului	Data	Creditarea contului „Casa" prin debitul conturilor						
		102 Materii şi materiale	108 Obiecte de inventar echip. şi mat. de protecţie	130 Cheltuieli secţii de producţie	134 Cheltuieli generale ale întreprinderii	etc.	etc.	Total credit
		1	2	3	4	5	6	18
1	10.I.1962	200						200
2	20.I.1962	200	400	150	90			640
	Total	200	400	150	90			840

În situația nr. 2 privind debitul contului „Casa" înregistrările se fac debitînd acest cont în corespondență cu conturile corespondente creditoare, astfel :

Situația nr.2 privind debitul contului „Casa" pe luna ianuarie 1962

Nr. rîndului	Data	Debitarea contului 200 „Casa" prin creditul conturilor							
		201 Cont de decontare la bancă..	etc.	etc.	etc.	etc.	Total debit	Total credit din jurnalul nr. 1	Sold la 1/I *lei 110*
1	10/I	1 000	—	—	—	—	1 000	200	910
2	20/I	—	—	—	—	—	—	640	270

Deși, așa cum se arată, înregistrarea operațiilor în jurnalul-order se face unilateral, în sensul că orice sumă se înregistrează o singură dată, și anume, în creditul conturilor pentru care s-a deschis jurnalul, principiul dublei înregistrări se menține și în înregistrările în cadrul formei jurnal-order.

La o examinare mai atentă a înregistrărilor în jurnalul nr. 1 privind creditul contului „Casa", luat ca exemplu în acest paragraf, se observă că fiecare sumă, înscrisă o singură dată în registru, se referă în același timp la două conturi, după cum se constată din înregistrările prezentate schematic mai jos.

1. Pentru materiile și materialele în sumă de 200 lei procurate cu numerar din casă, formula contabilă în forma jurnal-order poate fi prezentată astfel :

	Credit : ct. 200 „Casa"
Debit : ct. 102 „Materii și materiale"	200 lei

2. Pentru obiectele de inventar, în sumă de 400 lei, procurate cu numerar din casă, formula contabilă va fi :

	Credit : ct. 200 „Casa"
Debit : ct. 108 „Obiecte de inventar, echipament și materiale de protecție"	400 lei

În același mod se prezintă și formulele contabile pentru celelalte operații din jurnalul nr. 1.

Principiul înregistrărilor unilaterale reduce munca contabilă la aproape jumătate în ce privește înregistrarea cronologică. La aceasta contribuie și faptul că legătura dintre jurnale și situațiile auxiliare, pe de o parte, și cartea-mare, pe de alta, se face pe o cale unică, avînd ca sursă numai jurnalele-order deschise pentru creditul conturilor sintetice. Jurnalele-order se aseamănă cu fișele de cont din forma maestru-șah, cu singura deosebire că aici înregistrările se fac numai în fișa de credit a contului și nu și în cea de debit, ca la forma maestru-șah.

Jurnalele-order grupează în ordine cronologică numai operațiile înregistrate în creditul conturilor. În ceea ce privește evidența cronologică a operațiilor înregistrate în debitul conturilor, aceasta nu apare grupată pentru fiecare cont în cadrul unui jurnal anumit, ci se oglindește în diferite jurnale în care au fost debitate conturile respective, cu ocazia creditării conturilor corespondente.

c) Un alt principiu al formei de evidență contabilă jurnal-order constă în aceea că *înregistrările în cartea-mare se fac* la sfîrșitul lunii numai pe baza jurnalelor.

Mișcările creditoare ale fiecărui cont sînt trecute din jurnale în cartea-mare, într-un singur total, nedefalcat pe conturi corespondente, întrucît această defalcare există pentru fiecare cont în parte în jurnalele deschise pentru conturile respective. În schimb, mișcările debitoare ale conturilor apar în cartea-mare, în corespondență cu conturile creditoare așa cum ele figurează în jurnalele din care s-au reportat (vezi tabelul de la pag. 371).

d) Pentru înregistrarea operațiilor economice în forma jurnal-order *se folosește schema-șah de înregistrare* (atît în jurnale, cît și în situațiile auxiliare și cartea-mare), aceasta prezentînd următoarele avantaje:

— face posibilă întocmirea formulelor contabile, prin scrierea sumelor o singură dată în coloana conturilor corespondente;

— contribuie la respectarea corespondenței conturilor, stabilită prin instrucțiunile oficiale pentru aplicarea planului de conturi;

— scoate în evidență cu mai multă claritate conținutul economic al operațiilor înregistrate în conturi.

e) În același jurnal sau situații auxiliare, *evidența cronologică se îmbină cu evidența sistematică.* Spre deosebire de forma maestru-șah, în care schema de înregistrare se folosește numai pentru evidența sistematică (pentru cea cronologică se folosesc

Contul „Casa"

Anul 1962

Nr. rîndului	Cont corespondent creditor		Trimestrul I			Total trim. I	Trimestrul II			Total trim. I+II	Trimestrul III			Total trim. I+II+III	Trimestrul IV			Total anual	Nr. rîndurilor
	Jurnal nr.	Simbol cont	ianuarie	februarie	martie		aprilie	mai	iunie		iulie	august	septembrie		octombrie	noiembrie	decembrie		
1	2	2 010	1 000																
2																			
3																			
4																			
5																			
6																			
7																			
8																			
9																			
. . .																			
31	Rulaj debitor luna curentă		1 000																
32	Sold debitor luna precedentă		110																
33	Total		1 110																
34	Rulaj creditor luna curentă		840																
35	Sold creditor luna precedentă		—																
36	Total		—																
37	Sold la sf. lunii	Debitor	270																
38		Creditor	—																

notele contabile), în cadrul formei jurnal-order schema de înregistrare-şah se extinde şi asupra înregistrărilor cronologice în aceleaşi jurnale sau situaţii auxiliare.

f) In cadrul aceloraşi formulare, *evidenţa analitică se realizează înainte sau concomitent cu cea sintetică.* Faptul acesta asigură ţinerea la curent a evidenţei analitice şi face posibilă fundamentarea dărilor de seamă şi pe datele evidenţei analitice. Gruparea evidenţei sintetice şi analitice în aceleaşi formulare, pentru majoritatea conturilor sintetice, se realizează cu ajutorul unor coloane special deschise în aceste formulare.

Pe fişele de cont analitice se ţine, de regulă, evidenţa operaţiilor de decontare, evidenţa materialelor şi a produselor finite, evidenţa obiectelor de inventar şi a mijloacelor fixe, evidenţa pe obiecte de calculaţie a lucrărilor de investiţii capitale şi evidenţa pe articole de calculaţie a producţiei curente.

Îmbinarea evidenţei analitice cu evidenţa sintetică, în cadrul aceluiaşi formular, contribuie la întărirea spiritului de răspundere al fiecărui lucrător contabil, care are în cadrul acestei forme de evidenţă contabilă, răspunderea pentru situaţia contului în ansamblu (sintetic şi analitic), pentru calitatea înregistrărilor şi justificarea fiecărui sold.

g) *Gruparea şi sistematizarea înregistrărilor sintetice şi analitice se face atît în jurnale, cît şi în situaţiile auxiliare, după cerinţele dărilor de seamă,* fapt care prezintă următoarele avantaje:

— face posibilă completarea bilanţului şi a celorlalte formulare ale dării de seamă periodice direct din cartea-mare, jurnale şi situaţii auxiliare, fără a se recurge la alte prelucrări sau grupări suplimentare, scurtînd prin aceasta, termenul de prezentare a dărilor de seamă;

— face posibilă împărţirea în mod egal a muncii de evidenţă între funcţionari atît în cadrul evidenţei curente, cît şi în perioada întocmirii dărilor de seamă, lichidîndu-se prin aceasta munca de asalt caracteristică perioadei de întocmire a dărilor de seamă.

Forma jurnal-order înlătură paralelismul în înregistrarea operaţiilor economice, reduce şi raţionalizează munca şi face ca datele contabile să fie sinoptice şi clare.

În cadrul formei jurnal-order, documentele se grupează şi se păstrează în ordinea în care operaţiile consemnate în ele au fost înregistrate în jurnale şi în situaţii auxiliare, creîndu-se prin aceasta condiţiile pentru organizarea raţională a arhivei contabile şi uşurîndu-se confruntarea documentelor cu înregis-

notele contabile), în cadrul formei jurnal-order schema de înregistrare-şah se extinde şi asupra înregistrărilor cronologice în aceleaşi jurnale sau situaţii auxiliare.

f) In cadrul aceloraşi formulare, *evidenţa analitică se realizează înainte sau concomitent cu cea sintetică.* Faptul acesta asigură ţinerea la curent a evidenţei analitice şi face posibilă fundamentarea dărilor de seamă şi pe datele evidenţei analitice. Gruparea evidenţei sintetice şi analitice în aceleaşi formulare, pentru majoritatea conturilor sintetice, se realizează cu ajutorul unor coloane special deschise în aceste formulare.

Pe fişele de cont analitice se ţine, de regulă, evidenţa operaţiilor de decontare, evidenţa materialelor şi a produselor finite, evidenţa obiectelor de inventar şi a mijloacelor fixe, evidenţa pe obiecte de calculaţie a lucrărilor de investiţii capitale şi evidenţa pe articole de calculaţie a producţiei curente.

Îmbinarea evidenţei analitice cu evidenţa sintetică, în cadrul aceluiaşi formular, contribuie la întărirea spiritului de răspundere al fiecărui lucrător contabil, care are în cadrul acestei forme de evidenţă contabilă, răspunderea pentru situaţia contului în ansamblu (sintetic şi analitic), pentru calitatea înregistrărilor şi justificarea fiecărui sold.

g) *Gruparea şi sistematizarea înregistrărilor sintetice şi analitice se face atît în jurnale, cît şi în situaţiile auxiliare, după cerinţele dărilor de seamă,* fapt care prezintă următoarele avantaje:

— face posibilă completarea bilanţului şi a celorlalte formulare ale dării de seamă periodice direct din cartea-mare, jurnale şi situaţii auxiliare, fără a se recurge la alte prelucrări sau grupări suplimentare, scurtînd prin aceasta, termenul de prezentare a dărilor de seamă;

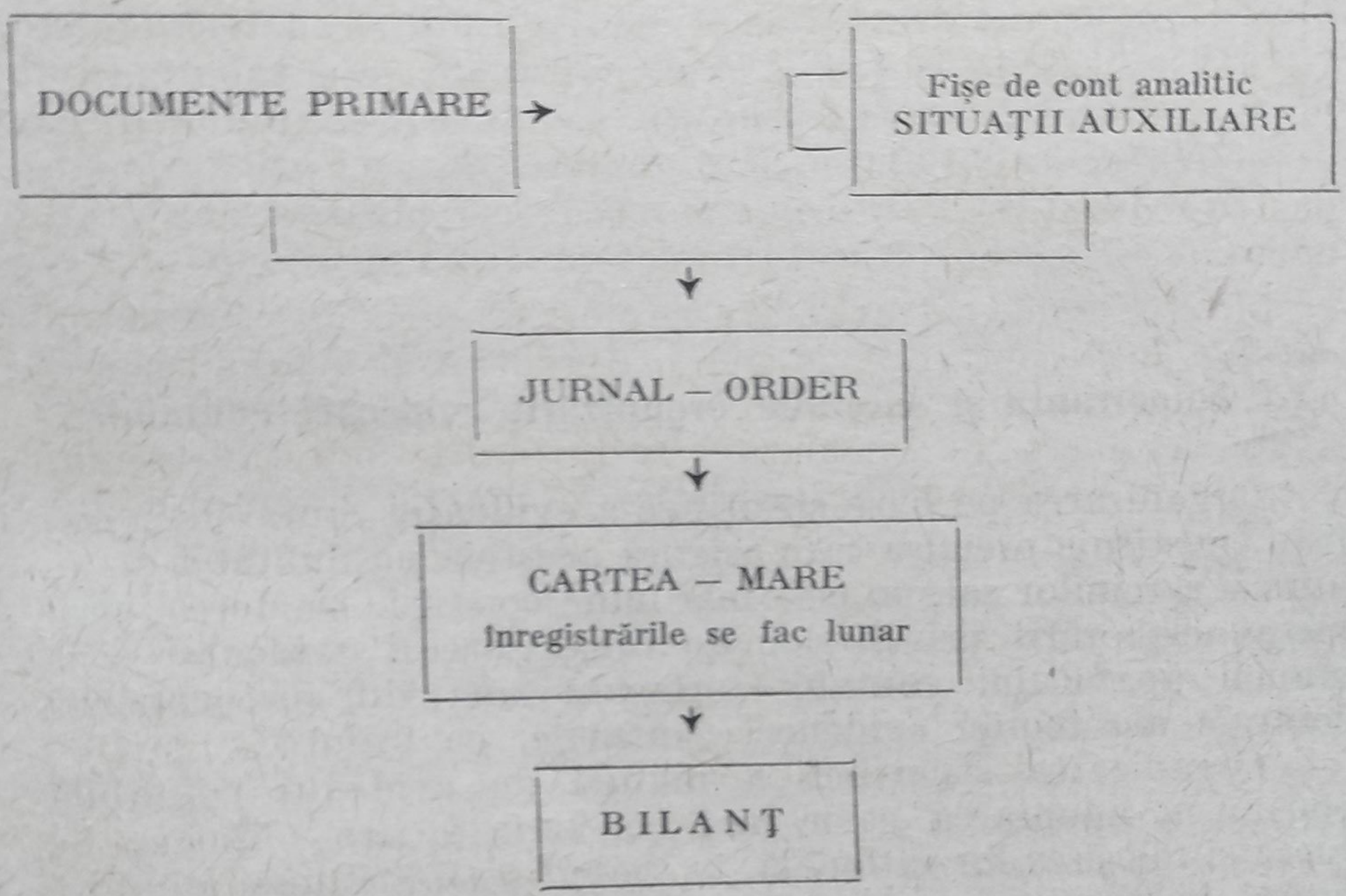
— face posibilă împărţirea în mod egal a muncii de evidenţă între funcţionari atît în cadrul evidenţei curente, cît şi în perioada întocmirii dărilor de seamă, lichidîndu-se prin aceasta munca de asalt caracteristică perioadei de întocmire a dărilor de seamă.

Forma jurnal-order înlătură paralelismul în înregistrarea operaţiilor economice, reduce şi raţionalizează munca şi face ca datele contabile să fie sinoptice şi clare.

În cadrul formei jurnal-order, documentele se grupează şi se păstrează în ordinea în care operaţiile consemnate în ele au fost înregistrate în jurnale şi în situaţii auxiliare, creîndu-se prin aceasta condiţiile pentru organizarea raţională a arhivei contabile şi uşurîndu-se confruntarea documentelor cu înregis-

trările ori de cîte ori este nevoie de astfel de verificări documentare.

Schema formei de evidență contabilă jurnal-order



CAPITOLUL XV

BAZELE ORGANIZĂRII EVIDENȚEI CONTABILE

§ 1. Importanța și sarcinile organizării evidenței contabile

Organizarea pe baze științifice a evidenței contabile socialiste constituie premisa care asigură acesteia posibilitatea îndeplinirii sarcinilor sale în cele mai bune condiții. De aceea, problema elaborării principiilor de organizare a evidenței și a muncii aparatului contabil formează una din preocupările centrale ale teoriei evidenței contabile, ca știință.

Organizarea științifică a muncii de evidență contabilă constă în adoptarea celor mai corespunzătoare mijloace de lucru și folosirea lor rațională, în scopul realizării unei anumite ordini în executarea lucrărilor contabile și a îndeplinirii cu minimum de muncă și în timpul stabilit, a tuturor funcțiilor și sarcinilor ce revin evidenței contabile. Numai o evidență contabilă rațional organizată poate să-și îndeplinească în cele mai bune condiții sarcinile, devenind astfel un instrument eficient de conducere operativă a întreprinderilor.

Operativitatea și rolul activ al evidenței contabile în urmărirea , controlul și îndrumarea activității întreprinderilor sînt direct influențate de gradul de organizare a evidenței contabile. Lipsa unei organizări raționale a evidenței are drept consecință rămînerea în urmă a lucrărilor contabile și depășirea termenelor de întocmire și de prezentare a dărilor de seamă.

Întîrzierile în efectuarea lucrărilor de evidență contabilă sînt provocate, în majoritatea cazurilor, de organizarea defectuoasă a circulației documentelor, de lipsa unei planificări și repartizări juste a lucrărilor, de folosirea unor procedee complicate în munca de evidență, de lipsa de colaborare între serviciul contabilității și celelalte servicii ale întreprinderii, în special cu serviciile tehnice etc.

Dintre actorii care influențează organizarea muncii de evidență contabilă se menționează: structura organizatorică și mărimea întreprinderii, particularitățile tehnologice ale procesului de producție, necesitățile de urmărire și control al îndeplinirii planurilor, volumul operațiilor de înregistrat, gradul de mecanizare a lucrărilor de evidență etc. Organizarea evidenței contabile trebuie să țină seama și de cerințele gospodăririi socialiste pe întreprindere și în interiorul ei, precum și de acelea ale analizei activității economice a întreprinderii.

În funcție de acești factori, organizarea evidenței contabile în întreprinderi are ca obiective principale: organizarea aparatului contabil, stabilirea formelor și tehnicii contabile, mecanizarea lucrărilor contabile, organizarea muncii contabile după grafic etc.

O primă sarcină a organizării evidenței contabile constă în stabilirea indicatorilor contabili corespunzători indicatorilor planului, precum și elaborarea unui sistem de documente simplu, precis și puțin costisitor. Organizarea evidenței contabile are, de asemenea, sarcina de a studia, de a stabili și aplica procedeele și formele de evidență cele mai avansate care să permită desfășurarea muncii de evidență în condiții optime.

Centralizarea sau descentralizarea lucrărilor de evidență contabilă, în funcție de necesitățile organizatorice ale întreprinderii constituie, de asemenea, o sarcină a organizării muncii de evidență contabilă.

Cu privire la aparatul contabil, organizării evidenței îi revin, de asemenea, importante sarcini ca:

— *asigurarea personalului strict necesar și de specialitate* pentru executarea la timp a lucrărilor de evidență contabilă;

— *ridicarea nivelului profesional și ideologic al salariaților din aparatul contabil* prin cursuri, conferințe, instructaje, schimb de experiență etc.;

— *repartizarea justă pe oameni a lucrărilor de evidență*, pentru a putea fi executate în timpul stabilit. De aci rezultă și posibilitatea stabilirii răspunderii individuale pentru neexecutarea la timp sau pentru executarea necorespunzătoare a lucrărilor contabile.

Pentru organizarea evidenței contabile potrivit cerințelor de mai sus, este necesar să se ia o serie de *măsuri prealabile.*

În primul rînd, *trebuie să se studieze structura organizatorică, tehnologică și administrativă a întreprinderii.*

Structura organizatorică a întreprinderii influențează organizarea evidenței contabile într-o serie de compartimente corespunzătoare funcțiilor de bază ale întreprinderii. De

exemplu, la întreprinderile industriale, structura organizatorică a acestora influențează organizarea evidenței aprovizionării, a producției și a desfacerii. Organizarea tehnologiei producției influențează în general numai evidența operațiilor privind cheltuielile de producție.

În îndeplinirea funcțiilor sale, evidența contabilă reflectă particularitățile întreprinderilor în care acționează. De exemplu, în industrie, organizarea producției este legată de procesul de transformare a materiilor prime în produse finite, care se desfășoară în cicluri de fabricație de scurtă durată, ceea ce impune organizarea evidenței cheltuielilor de producție și calcularea prețului de cost după anumite metode (pe comenzi, pe faze etc.). În schimb, în agricultură (G.A.S., G.A.C.), activitatea se caracterizează prin cicluri de producție mai îndelungate, fapt care determină organizarea evidenței cheltuielilor de producție și calcularea prețului de cost după norme corespunzătoare acestei activități.

O altă măsură prealabilă privitoare la organizarea evidenței contabile constă în *determinarea naturii și volumului datelor contabile curente*. Aceasta servește la stabilirea schemei de funcții și a numărului personalului necesar, a documentelor contabile a succesiunii și graficului lucrărilor ce trebuie să se execute etc.

Studierea dispozițiilor legale, a instrucțiunilor organelor economice superioare și ale Ministerului Finanțelor privind lucrările contabile este, de asemenea, necesară ca o măsură prealabilă privind organizarea evidenței contabile.

De asemenea trebuie să se stabilească raporturile reciproce între diferitele sectoare ale întreprinderii și contabilitatea generală.

Toate măsurile analizate mai sus se concretizează într-un plan de organizare a evidenței contabile.

§ 2. Organizarea evidenței contabile în Republica Populară Romînă

a) *Conducerea metodologică a evidenței contabile în R.P.R.*

O dată cu naționalizarea principalelor mijloace de producție, prin actul revoluționar de la 11 iunie 1948, s-a creat în țara noastră sectorul socialist, ceea ce a făcut posibilă conducerea planificată a economiei.

În noile condiții ale economiei noastre naționale, a fost necesar să se pună ordine și în domeniul evidenței contabile.

În acest scop, s-a trecut la introducerea obligatorie a evidenței contabile normate cu începere de la 1 ianuarie 1949 în întreprinderile din majoritatea ramurilor economice. Ulterior, aceasta a fost extinsă la toate întreprinderile economice de stat și cooperatiste, precum și la instituțiile bugetare.

Conducerea metodologică a întregului sistem de evidență contabilă în Republica Populară Romînă a revenit Ministerului Finanțelor prin Direcția normării și îndrumării evidenței contabile, astăzi denumită Direcția raționalizării și a evidenței contabile.

Între sarcinile mai importante ale acestei direcții se menționează: elaborarea planurilor de conturi, a instrucțiunilor de aplicare a acestor planuri, a schemelor unitare de bilanțuri și dări de seamă contabile, a formelor de evidență contabilă etc.; avizarea propunerilor ministerelor economice cu privire la modificarea planurilor de conturi și la instrucțiunile privind conturile analitice; elaborarea regulamentelor privind modul de ținere a evidenței contabile în diverse compartimente ale întreprinderilor; organizarea și controlul expertizelor contabile judiciare etc.

Pentru aplicarea corectă și uniformă a tuturor normelor de ținere a evidenței de către toate întreprinderile, Direcția raționalizării și a evidenței contabile are sarcina să exercite, în acest scop, un control riguros și permanent. Ea are dreptul de a propune sancțiuni pentru orice abateri de la normele stabilite. În munca de îndrumare și control, Direcția raționalizării și a evidenței contabile din Ministerul Finanțelor ține o strînsă legătură cu direcțiile de plan financiar și îndrumare contabilă din ministere [1].

La rîndul lor, acestor direcții — pe baza directivelor primite din partea Ministerului Finanțelor și a ministerului în care funcționează — le revine sarcina conducerii metodologice a evidenței contabile a unităților din cadrul ministerului, precum și a evidenței contabile a tuturor trusturilor și întreprinderilor subordonate ministerului respectiv.

Întreaga muncă de evidență contabilă desfășurată de unitățile în subordinea ministerului respectiv este controlată și analizată direct sau prin organele sale de direcția de plan financiar și îndrumare contabilă din fiecare minister.

Pe linia conducerii metodologice, a controlului și a verificării întregii activități de evidență contabilă, direcțiilor plan

---

[1] În unele ministere, aceste direcții apar sub denumirea de „Direcția plan financiar, contabilitate și prețuri", „Plan financiar și contabilitate" etc. fără însă ca între atribuțiile acestora să existe deosebiri esențiale.

financiar și îndrumare contabilă din ministere le revine, ca sarcină de bază, să controleze și să analizeze dările de seamă contabile primite de la unitățile în subordine, să întocmească dări de seamă centralizate pe minister, să organizeze cursuri de ridicare a calificării cadrelor, să extindă experiența înaintată a unor întreprinderi etc.

b) *Organizarea și conducerea evidenței contabile în cadrul întreprinderilor*

Întreaga activitate a întreprinderii este oglindită și controlată cu ajutorul evidenței contabile. În acest scop, în cadrul tuturor întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor se organizează serviciii sau secții de contabilitate generală.

Dintre sarcinile principale care revin contabilității generale se menționează : elaborarea planului financiar al întreprinderii (balanța de venituri și cheltuieli) ; organizarea întocmirii circuitului și înregistrării documentelor pentru toate operațiile economice ; organizarea și ținerea evidenței sintetice și analitice ; executarea controlului preventiv cu privire la consumul de materii și materiale, efectuarea operațiilor bănești ; organizarea evidenței cheltuielilor de producție, a calculului prețului de cost și a urmăririi sarcinii de reducere a acestui preț ; întocmirea și analiza dărilor de seamă și a bilanțurilor periodice și anuale etc.

În cadrul contabilității generale munca practică de evidență se organizează pe probleme de aceeași natură, obținîndu-se astfel anumite subdiviziuni ale contabilității generale (secții, birouri etc.).

Diviziunea muncii practice de evidență contabilă din întreprinderi, pe grupe de probleme distincte, se face în funcție de mărimea întreprinderii, de complexitatea procesului tehnologic, de varietatea produselor fabricate în cadrul întreprinderii etc. Astfel, în întreprinderile industriale, serviciul contabilității generale cuprinde ca grupe de probleme distincte : evidența mijloacelor fixe, a investițiilor și a reparațiilor capitale ; evidența materiilor și materialelor ; evidența cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost (postcalculul) ; evidența operațiilor bănești etc.

Împărțirea muncii de evidență contabilă din cadrul întreprinderii pe grupe de probleme prezintă importanță pentru organizarea activității întregului aparat de evidență al întreprinderii, pentru stabilirea sarcinilor și a răspunderii fiecărui salariat.

financiar și îndrumare contabilă din ministere le revine, ca sarcină de bază, să controleze și să analizeze dările de seamă contabile primite de la unitățile în subordine, să întocmească dări de seamă centralizate pe minister, să organizeze cursuri de ridicare a calificării cadrelor, să extindă experiența înaintată a unor întreprinderi etc.

b) *Organizarea și conducerea evidenței contabile în cadrul întreprinderilor*

Întreaga activitate a întreprinderii este oglindită și controlată cu ajutorul evidenței contabile. În acest scop, în cadrul tuturor întreprinderilor, organizațiilor economice și instituțiilor se organizează servicii sau secții de contabilitate generală.

Dintre sarcinile principale care revin contabilității generale se menționează : elaborarea planului financiar al întreprinderii (balanța de venituri și cheltuieli) ; organizarea întocmirii circuitului și înregistrării documentelor pentru toate operațiile economice ; organizarea și ținerea evidenței sintetice și analitice ; executarea controlului preventiv cu privire la consumul de materii și materiale, efectuarea operațiilor bănești ; organizarea evidenței cheltuielilor de producție, a calculului prețului de cost și a urmăririi sarcinii de reducere a acestui preț ; întocmirea și analiza dărilor de seamă și a bilanțurilor periodice și anuale etc.

În cadrul contabilității generale munca practică de evidență se organizează pe probleme de aceeași natură, obținîndu-se astfel anumite subdiviziuni ale contabilității generale (secții, birouri etc.).

Diviziunea muncii practice de evidență contabilă din întreprinderi, pe grupe de probleme distincte, se face în funcție de mărimea întreprinderii, de complexitatea procesului tehnologic, de varietatea produselor fabricate în cadrul întreprinderii etc. Astfel, în întreprinderile industriale, serviciul contabilității generale cuprinde ca grupe de probleme distincte : evidența mijloacelor fixe, a investițiilor și a reparațiilor capitale ; evidența materiilor și materialelor ; evidența cheltuielilor de producție și calculul prețului de cost (postcalculul) ; evidența operațiilor bănești etc.

Împărțirea muncii de evidență contabilă din cadrul întreprinderii pe grupe de probleme prezintă importanță pentru organizarea activității întregului aparat de evidență al întreprinderii, pentru stabilirea sarcinilor și a răspunderii fiecărui salariat.

Elaborarea principiilor de organizare şi de raţionalizare a muncii contabile constituie o preocupare permanentă a forurilor însărcinate cu conducerea metodologică a evidenţei contabile.

În organizarea raţională a muncii aparatului contabil se ţine seama, printre altele, de următoarele elemente:

— de planul de organizare a unităţii şi de atribuţiile care revin fiecărui loc de muncă;

— de instrucţiunile pentru folosirea documentelor de evidenţă tehnic-operativă şi contabilă;

— de regulamentele şi instrucţiunile privind modul de ţinere a evidenţei şi de sarcinile ce decurg din acestea.

Un rol important îl prezintă organizarea muncii contabile după grafic. Aceasta presupune un ansamblu de măsuri care să asigure o astfel de organizare a evidenţei, care să permită efectuarea la timp a tuturor lucrărilor, stabilirea concretă a sarcinilor şi a răspunderii pe locuri de muncă şi pe persoane, atît în ce priveşte calitatea, cît şi termenele de executare a lucrărilor.

Dintre aceste măsuri menţionăm pe cele mai importante:

— lichidarea rămînerii în urmă a lucrărilor de evidenţă prin aducerea la zi a înregistrărilor;

— elaborarea unui plan de circulaţie a documentelor care stau la baza înregistrării operaţiilor în evidenţa contabilă;

— organizarea unei evidenţe clare a materiilor şi materialelor, a muncii şi salariilor, a cheltuielilor de producţie, a produselor etc.;

— stabilirea lucrărilor ce trebuie să se execute pe locuri de muncă şi pe fiecare salariat, cu arătarea locului de unde se primesc lucrările şi cui trebuie transmise, precum şi a termenelor de executare;

— revizuirea prin cronometrare a timpului necesar elaborării fiecărei lucrări;

— stabilirea de grafice individuale în care să se arate pentru fiecare salariat operaţiile ce trebuie să le execute, timpul de executare, termenul de predare etc.

După introducerea sistemului de grafice este necesară o supraveghere continuă a modului de desfăşurare a muncii, în vederea înlăturării la timp a tuturor deficienţelor ce se pot constata.

Graficele constituie un mijloc efectiv prin care se adaptează evidenţa curentă la nevoile conducerii operative a întreprinderilor. Ele nu trebuie să fie instrumente rigide, ci trebuie

să fie modificate pe măsură ce necesitățile de dezvoltare a activității întreprinderii cer acest lucru.

Organizarea muncii după grafic prezintă o deosebită importanță pentru întregul aparat de evidență. Prin grafice, conducerea fiecărui serviciu are în față totalitatea obiectivelor și sarcinilor ce trebuie executate, cunoașterea volumului lucrărilor, locul de proveniență a fiecărei lucrări și destinația, persoana care trebuie să o execute etc. Fiecare salariat din aparatul de evidență are sarcini precise și se încadrează în circuitul lucrărilor care privesc nu numai serviciul din care face parte, ci și pe celelalte servicii cu care colaborează.

Legătura dintre serviciul de contabilitate și toate celelalte sectoare de activitate din întreprindere (servicii, secții, birouri) constă în faptul că acestea au obligația să întocmească și să predea acestui serviciu toate documentele pe baza cărora se fac înregistrările contabile ale operațiilor economice, precum și alte documente necesare urmăririi realizării planurilor de aprovizionare, producție și desfacere. Contabilitatea, la rîndul ei, are obligația să furnizeze celorlalte sectoare de activitate din întreprindere datele necesare pentru conducerea operativă, pentru elaborarea planurilor etc.

Documentele, forma și termenele de întocmire și de prezentare a acestora la contabilitate de către celelalte locuri de muncă se stabilesc dinainte, în cadrul măsurilor de organizare a întreprinderii și în funcție de dispozițiile în vigoare. Prin aceasta se asigură ritmicitatea în întocmirea, înregistrarea și prelucrarea la timp a tuturor datelor privind operațiile economice.

O condiție esențială în munca de contabilitate o constituie stabilirea unei colaborări sistematice cu toate celelalte sectoare tehnice și administrative din întreprindere. Această colaborare se realizează prin legarea contabilității de celelalte servicii și locuri de muncă pe calea controlului preventiv efectuat de contabilitate, pe calea documentelor contabile ce trebuie întocmite și trimise contabilității de fiecare loc de muncă.

Această legătură permanentă pe care o are contabilitatea întreprinderii cu celelalte sectoare de activitate presupune, printre altele, cunoașterea din partea aparatului contabil a structurii întreprinderii și a modului de organizare a producției, a tehnologiei producției, a importanței pe care o are fiecare element de cheltuială din care este format prețul de cost, a căilor concrete de reducere a prețului de cost.

La rîndul lor, secțiile de producție, serviciile tehnice și administrative din întreprindere trebuie să cunoască modul de

organizare a contabilităţii întreprinderii, circuitul documentelor, sarcinile care revin contabilităţii pe linia prezentării exacte şi la timp a rezultatelor întregii activităţi de producţie etc.

Cunoscînd toate acestea, celelalte sectoare de activitate din cadrul întreprinderii se vor îngriji ca toate documentele necesare contabilităţii (documente primare, centralizatoare, datele evidenţei tehnic-operative etc.) întocmite în sfera lor de activitate să conţină date exacte, să fie întocmite şi transmise la timp contabilităţii întreprinderii.

Lucrările contabile se efectuează de aparatul de contabilitate format din contabili, contabili principali, şeful serviciului de contabilitate şi contabilul şef.

Un rol important în realizarea sarcinilor ce revine fiecărui funcţionar din aparatul contabil îl are pregătirea acestora. Ei trebuie să cunoască temeinic problemele de bază ale contabilităţii, tehnica şi organizarea producţiei etc.

În condiţiile economiei socialiste, aparatul contabil care este pus în slujba apărării integrităţii proprietăţii socialiste, trebuie să fie înarmat cu teoria marxist-leninistă, cu cunoştinţe de economie politică, de planificare, drept etc. care să-l ajute să analizeze şi să folosească datele evidenţei contabile în scopul luării de măsuri operative pe linia creşterii productivităţii muncii, a întăririi regimului de economii, a reducerii preţului de cost al produselor etc.

Munca aparatului contabil din întreprinderi este organizată, îndrumată şi controlată de contabilii şefi, ale căror drepturi şi obligaţii sînt stabilite prin dispoziţii legale.

Datorită importanţei pe care o au contabilii şefi, în calitate de controlori ai statului în întreprinderile în care activează, numirea, transferul şi înlocuirea acestora se fac de către organul superior. Pe linie administrativă, contabilul şef este subordonat direct conducătorului întreprinderii sau organizaţiei în care activează, iar din punctul de vedere al metodologiei de ţinere a evidenţei, contabilul şef se subordonează conducătorului contabilităţii din organizaţia ierarhic superioară.

Conducătorii diferitelor subdiviziuni ale contabilităţii (servicii, secţii, birouri) unei întreprinderi sau organizaţii sînt numiţi de conducerea întreprinderii, la propunerea contabilului şef.

Contabilul şef, împreună cu conducerea întreprinderii, poartă întreaga răspundere atît pentru ţinerea la zi şi în bune condiţii a evidenţei contabile, cît şi pentru respectarea unei stricte discipline de plan, a disciplinei financiare, pentru gospodărirea bunurilor întreprinderii etc.

Toate dispoziţiile date de contabilul şef în calitatea sa de conducător al contabilităţii întreprinderii, în legătură cu conţinutul şi modul de întocmire a documentelor privind diferitele operaţii economice, prezentarea şi înregistrarea în evidenţă a diferitelor date, controlul exactităţii operaţiilor efectuate etc. sînt obligatorii pentru toţi salariaţii întreprinderii.

Contabilul şef stabileşte atribuţiile funcţionarilor contabili aflaţi în subordinea sa, întocmeşte instrucţiunile privind activitatea întregului aparat contabil şi lucrările ce trebuie să fie executate, prelucrează instrucţiunile date unităţilor în subordine cu privire la organizarea şi ţinerea evidenţei de către aceste subunităţi.

O sarcină importantă a contabilului şef o constituie urmărirea întocmirii legale a actelor justificative şi documentelor contabile şi înregistrarea zilnică a operaţiilor economice rezultate din diferitele documente. El trebuie să urmărească efectuarea la timp a decontărilor cu celelalte întreprinderi, organizaţii şi instituţii, să organizeze şi să supravegheze modul de desfăşurare a inventarierilor periodice, parţiale şi totale.

Tot în sarcina sa intră şi îndeplinirea formelor legale pentru efectuarea diferitelor plăţi, emiterea cecurilor, rambursarea la timp a fondurilor băneşti neîntrebuinţate şi a creditelor bancare. El trebuie să ia măsuri pentru evitarea întîrzierilor în contabilizarea operaţiilor, a erorilor în înregistrări, a înscrierii de date inexacte în bilanţ sau în alte situaţii sau conturi; pentru respectarea obligaţiilor ce derivă din lege, privind vărsarea la timp a impozitelor, a taxelor, a cotelor-părţi din beneficii sau a cotelor de amortizare; pentru controlul tuturor operaţiilor de eliberare a mărfurilor, valorilor, bunurilor etc.

Una din sarcinile de bază ale conducătorilor de contabilitate o constituie şi *efectuarea controlului preventiv* ale cărui obiective principale sînt:

— lupta pentru apărarea integrităţii proprietăţii socialiste, prin împiedicarea la timp a delapidării, risipei sau relei gospodăriri a avutului obştesc;

— prevenirea efectuării de cheltuieli inutile sau neeconomicoase, urmărind traducerea în viaţă a regimului de economii în cheltuirea resurselor materiale şi băneşti, în vederea reducerii preţului de cost al producţiei;

— supravegherea îndeplinirii integrale, la timp şi în bune condiţii, a planurilor întreprinderii (de producţie, de aprovizionare, de desfacere, financiar etc.), contribuind în acest mod la consolidarea gospodăririi socialiste pe întreprindere şi în interiorul ei.

Dată fiind importanța deosebită a acestui control, *contabilii șefi rămîn răspunzători pentru nerespectarea dispozițiilor legale* privind controlul preventiv, fiind sancționați disciplinar, penal și material, în cazul neîndeplinirii sarcinilor de control ce le revin.

Controlul preventiv asupra fiecărei operații este exercitat zi de zi de către șefii serviciilor de contabilitate sau de delegații acestora în toate unitățile socialiste.

Contabilii șefi au sarcina de a face controlul preventiv al tuturor actelor și formelor prin care se autorizează cheltuieli în general sau din care derivă, direct sau indirect, angajamentul de a se plăti sume de bani sau de a se elibera mărfuri, materiale sau orice alte bunuri sau valori.

Orice document referitor la operațiile de mai sus nu poate fi prezentat conducătorului unității respective pentru aprobare sau semnare, decît dacă este semnat sau vizat în prealabil de conducătorul serviciului contabilității sau de delegatul acestuia.

În categoria actelor asupra cărora contabilul șef exercită controlul preventiv se cuprind: actele pe baza cărora se fac încasări sau plăți, se primesc sau se eliberează bunuri sau valori, se contractează lucrări, livrări de produse sau servicii etc. Aceste acte, dacă nu sînt prevăzute cu semnătura contabilului-șef, nu pot fi executate de organele gestionare și nici primite și înregistrate la contabilitate.

Prin controlul preventiv, contabilul șef examinează legalitatea angajării cheltuielilor, justa lor repartizare, utilizarea creditelor, a fondurilor bănești și materiale, în limita alocațiilor bugetare sau a planurilor economice și financiare, legalitatea și valabilitatea actelor justificative ale diferitelor operații, precum și legalitatea ordonanțărilor și plăților; el verifică apoi utilizarea legală a fondurilor destinate plății salariilor, respectarea drepturilor personalului, a planului de cheltuieli administrative-gospodărești, încasarea la timp a debitorilor și plata la termen a creditorilor.

În exercitarea sarcinii de control preventiv, șefii serviciilor de contabilitate mai verifică și dacă contractele economice au fost încheiate cu respectarea normelor legale și sînt în concordanță cu interesele întreprinderii, precum și dacă executarea lor s-a făcut în concordanță cu clauzele contractuale.

Contabilii șefi au dreptul să refuze semnarea actelor care nu corespund dispozițiilor legale. În cazul cînd contabilii șefi primesc ordine contrare dispozițiilor legale, ei sînt obligați să atragă atenția în scris asupra ilegalității acestor dispoziții

mainte de a le executa. Acest refuz de executare a unui ordin ilegal nu constituie o infracţiune de refuz de serviciu, ci dimpotrivă, exercitarea unui drept şi îndeplinirea unei obligaţii legale.

Contabilii şefi trebuie să folosească însă judicios dreptul de refuz de viză, pentru a nu-l transforma într-un abuz nejustificat care să ducă la frînarea desfăşurării în bune condiţii a activităţii în întreprinderi.

Dacă în urma sesizării conducătorului unităţii asupra ilegalităţii ordinului dat, contabilul şef primeşte totuşi dispoziţie scrisă de a-l executa, el este obligat să se conformeze acestei dispoziţii, comunicînd însă imediat cazul unităţii superioare care este obligată ca în termenul legal să ia măsurile necesare. Nerespectarea acestei dispoziţii legale de către contabilii şefi atrage după sine răspunderea contabilului şef, împreună cu cei ce au dat ordinul legal.

§ 3. Mecanizarea lucrărilor de evidenţă contabilă

Ritmul rapid de dezvoltare a întreprinderilor socialiste şi rolul activ tot mai accentuat al evidenţei contabile au creat necesitatea obiectivă a raţionalizării tehnicii contabile prin folosirea maşinilor în executarea lucrărilor de evidenţă.

Problema mecanizării lucrărilor de evidenţă a devenit o sarcină deosebit de importantă pentru întreprinderi şi organele de stat. Directivele Congresului al III-lea al P. M. R. prevăd introducerea maşinilor electronice şi a altor sisteme de programare electronică pentru lucrările de calcule economice. Ca urmare, s-au luat măsurile necesare pentru extinderea mecanizării lucrărilor de calcul şi de evidenţă, sporindu-se în acest scop şi fondurile aferente fabricării maşinilor de calcul şi electronice.

Îndrumarea mecanizării lucrărilor de evidenţă este încredinţată, în R.P.R., Direcţiei Centrale de Statistică şi Ministerului Finanţelor.

Prin mecanizarea lucrărilor de evidenţă se realizează unificarea datelor contabile şi centralizarea lor cu uşurinţă. De asemenea, folosirea maşinilor de calculat şi de contabilizat contribuie la raţionalizarea muncii de evidenţă, îi îmbunătăţeşte tehnica şi-i măreşte operativitatea, reducînd totodată cheltuielile legate de executarea lucrărilor de evidenţă. Prin mecanizarea lucrărilor de evidenţă se realizează şi creşterea productivităţii muncii contabile din punct de vedere cantitativ şi calitativ.

Mecanizarea lucrărilor de evidență contabilă a fost introdusă în Uniunea Sovietică încă din anul 1931, cînd au fost puse bazele unei puternice industrii constructoare de mașini de calculat și de contabilizat, creîndu-se numeroase stații de mecanizare a lucrărilor contabile și înzestrîndu-se marile întreprinderi cu utilajul necesar mecanizării acestor lucrări.

Pe baza experienței Uniunii Sovietice și a celorlalte țări socialiste, în acest domeniu, folosind ajutorul tehnic și economic al U.R.S.S., și în țara noastră s-a pus bazele mecanizării lucrărilor de evidență.

În timp ce în Romînia burghezo-moșierească mecanizarea nu se aplica decît în cîteva întreprinderi, în R.P.R. mecanizarea se folosește astăzi în multe întreprinderi și instituții. În afară de aceasta s-au creat stațiuni de mașini de calculat și contabilizat care execută lucrări pentru numeroase întreprinderi.

La introducerea mecanizării lucrărilor de evidență trebuie să se țină seama, în primul rînd, de eficacitatea economică a noii tehnici. Astfel, prin introducerea unei noi mașini trebuie să se urmărească, în primul rînd, îmbunătățirea calitativă a lucrărilor, ușurarea muncii, micșorarea consumului de muncă materializată, de energie, creșterea productivității muncii etc. Toate acestea trebuie să se concretizeze în reducerea prețului de cost al executării mecanizate a lucrărilor de evidență.

Așadar, organizatorul-metodolog trebuie să țină seamă de toate aceste elemente, atunci cînd studiază și propune un anumit tip de mașină de calculat sau de contabilizat.

De asemenea, pentru introducerea tehnicii noi în domeniul lucrărilor de evidență sînt necesare o serie de operații pregătitoare, de exemplu: modificarea documentelor primare, în ceea ce privește conținutul, forma și circuitul lor; stabilirea unor simboluri convenționale cu ajutorul cărora să se poată face identificarea diferitelor date din documentele respective etc.

Mecanizarea se poate aplica cu succes în executarea lucrărilor de evidență contabilă, indiferent dacă această evidență se ține sub forma maestrului-șah sau a jurnalului-order.

Pentru obținerea unor rezultate bune în acest domeniu este necesar ca personalul care lucrează la mașini să cunoască temeinic tipul și felul mașinilor de calculat și de contabilizat, modul cum se prelucrează datele, precum și multiplele posibilități de lucru ale acestor mașini.

Mașinile folosite la executarea mecanizată a lucrărilor de evidență se împart, în general, în următoarele două categorii: *mașini de scris* și *mașini de calculat* (care execută cele patru operații aritmetice). Mașinile de calculat pot fi la rîndul

lor : *mașini cu așezare manuală* a datelor inițiale și *mașini cu așezare semiautomată*. Cu ajutorul unor mașini se pot înscrie și cifrele supuse calculului, iar cu ajutorul altora se poate scrie și un text. Mașinile pot funcționa cu ajutorul curentului electric și pot executa lucrările semiautomat sau automat.

Cu ajutorul unor astfel de mașini se pot efectua adunări, scăderi, înmulțiri, împărțiri, se pot întocmi borderouri, inventare, se poate ține evidența materialelor și a mărfurilor, iar cu ajutorul unora dintre ele se poate imprima și rezultatul diferitelor operații pe o bandă care se anexează la documentele prelucrate.

Dintre mărcile de fabrică ale mașinilor introduse în practică, în țara noastră, se pot aminti : VK1, VK2, VK3 din U.R.S.S., Triumphator, Supermetall și Mercedes din R.D.G., Facit din Suedia, Secera și Ciocanul fabricat în R.P.R. etc.

În ce privește *mașinile de contabilizat* acestea pot fi : *mașini derivate din mașini de scris*, care au un număr redus de totalizatoare de sume și *mașini derivate din mașinile de calculat*, care dispun de un număr foarte mare de totalizatoare și care permit defalcarea amănunțită a sumelor înregistrate privind : evidența salariilor, a cheltuielilor de producție și a operațiilor financiare.

Unele mașini au atașate *dispozitive mecanice sau electronice de înmulțire* (Marca Robotrom R.2), care reduc timpul necesar calculelor la cîteva fracțiuni de secundă.

De asemenea se mai folosesc și *mașini de facturat*, cu ajutorul cărora se efectuează înregistrări contabile, în afară de cele patru operații aritmetice. Cu ajutorul lor se poate calcula valoarea produselor la preț de vînzare, amortizările, beneficiile și se poate ține și evidența materialelor.

O categorie importantă de mașini de calculat și de contabilizat o formează *mașinile de calculat și de analizat*, care sînt compuse din : perforator, mașină de control, mașină de sortare și tabulator. Aceste mașini funcționează electric și lucrează cu *cartele*, fiecare cartelă avînd peste 80 de coloane ce se perforează în funcție de indicatorii de evidență.

Aceste mașini sînt folosite pentru executarea lucrărilor de evidență contabilă, statistică și de planificare.

Mecanizarea lucrărilor de evidență dintr-o întreprindere începe de regulă cu mecanizarea evidenței analitice. Ea se sprijină în principal pe documentele primare care se înregistrează în fișele de perforat. Datele din aceste documente se trec, prin *perforare*, într-o anumită coloană a *fișei* (cartelei),

iar locul perforat se notează cu o anumită cifră care reprezintă un anumit indicator.

După perforare, fişele se trec, pentru verificare, la *maşina de control*, care scoate în evidenţă orice perforare greşită, lipsă sau repetată inutil.

Gruparea sau sortarea fişelor se face cu ajutorul *clasificatorului sau maşinii de sortat*, ţinîndu-se seama de indicatorii din documentele iniţiale. Ea se face după: felul operaţiei, data, categoria muncitorilor, numele contului etc.

După perforare, verificare şi sortare, fişele sînt trecute la *tabulator*. Aici se calculează şi se imprimă sumele şi totalurile lor pe fiecare fişă. Tabulatorul serveşte astfel şi pentru întocmirea situaţiilor şi a recapitulaţiilor acestor situaţii. Înregistrarea se face pe benzi, numite *tabulograme*.

Mecanizarea lucrărilor de evidenţă contabilă se aplică în întreprinderi şi instituţii bugetare centrale sub diferite forme. Astfel, o formă de organizare a evidenţei mecanizate este aceea a birourilor speciale din cadrul serviciului contabilităţii sau a birourilor independente, avînd cadre specializate în folosirea maşinilor de calculat şi de contabilizat.

Unele instituţii şi întreprinderi mari dispun de maşini perfecţionate şi complexe, cu ajutorul cărora execută un volum mare de lucrări de evidenţă. Între acestea se pot menţiona: Banca de Stat a R.P.R., C.E.C., Combinatul poligrafic „Casa Scînteii", Uzinele de tractoare Braşov, Fabrica de confecţii şi tricotaje Bucureşti şi altele.

O formă dezvoltată a organizării lucrărilor mecanizate de evidenţă este aceea a staţiilor de maşini de calculat şi de contabilizat create în cadrul diferitelor ministere, cu scopul de a fi folosite de numeroasele întreprinderi care se află în dependenţa acestor ministere şi cărora le efectuează lucrările de evidenţă analitică a materialelor, salariilor, cheltuielilor de producţie, precum şi întocmirea de situaţii, balanţe de verificare, borderouri, inventare etc. Astfel de staţii sînt organizate pe lîngă Ministerul Finanţelor, Ministerul Comerţului, Ministerul Industriei Alimentare etc.

Staţiile de maşini de calculat şi de contabilizat execută lucrări de evidenţă a materialelor, în ce priveşte intrarea şi ieşirea lor din întreprindere, stabilirea consumurilor, situaţii privind stocurile normate şi supranormative, întocmirea facturilor, lucrări de calcul şi de evidenţă a salariilor, de repartizare a salariilor, de evidenţă a cheltuielilor de producţie desfăşurate pe conturi analitice şi pe obiectul calculaţiei (produse, comenzi etc.).

Ţinînd seama de avantajele mecanizării lucrărilor de evidenţă faţă de executarea lor manuală, este necesar ca un număr cît mai mare de întreprinderi să treacă la organizarea evidenţei mecanizate, cu atît mai mult cu cît capacitatea de lucru a staţiilor de maşini de calculat şi de contabilizat poate asigura satisfacerea în condiţii optime a necesităţilor lor.

§ 4. Organizarea controlului financiar în R.P.R.

În economia socialistă, controlul reprezintă una din condiţiile esenţiale pentru asigurarea bunei desfăşurări a activităţii întreprinderilor, organizaţiilor economice şi instituţiilor şi un mijloc eficient pentru apărarea proprietăţii socialiste şi pentru folosirea cu grijă şi cu economie a mijloacelor materiale şi băneşti.

În ţara noastră, după instaurarea puterii populare, controlul activităţii economice şi financiare a fost reorganizat pe baze noi şi i s-au încredinţat sarcini deosebite pe linia sprijinirii muncii constructive a oamenilor muncii.

Un ajutor preţios în orientarea justă a controlului şi pentru creşterea eficienţei lui l-au constituit hotărîrile Comitetului Central al Partidului Muncitoresc Romîn şi ale Consiliului de Miniştri cu privire la prevenirea şi înlăturarea cauzelor care duc la delapidare, furt şi alte forme de încălcare a legalităţii populare ce provoacă pagube avutului obştesc.

Controlul economic şi financiar în ţara noastră este organizat pe mai multe verigi dintre care se menţionează : controlul financiar al Ministerului Finanţelor, controlul financiar intern din cadrul fiecărui minister, instituţie sau organizaţie centrală, precum şi al unităţilor din subordinea acestora.

Controlul financiar, exercitat de Ministerul Finanţelor, reprezintă una din verigile cele mai importante ale controlului şi cu cele mai largi atribuţii. În cadrul acestui minister funcţionează *Direcţia de control şi revizie* care are sarcina să verifice activitatea ministerelor, instituţiilor centrale, a sfaturilor populare, precum şi a întreprinderilor şi organizaţiilor economice în legătură cu folosirea mijloacelor economice, îndeplinirea obligaţiilor faţă de buget, respectarea fondului de salarii, a statelor de funcţiuni şi a tarifelor de salarizare, modul cum conducătorii direcţiilor şi serviciilor de contabilitate îşi îndeplinesc obligaţiile etc.

Direcţia de control şi revizie din Ministerul Finanţelor are, de asemenea, sarcina îndrumării metodologice şi a controlului activităţii organelor de control financiar intern din minis-

tere, instituții centrale și din unitățile subordonate. În acest scop elaborează instrucțiuni cu caracter normativ, experimentează și generalizează metodele avansate de lucru în domeniul controlului și reviziei, organizează schimbul de experiență între organele controlului financiar intern din Ministerul Finanțelor și ale celorlalte ministere etc.

Pentru îndeplinirea atribuțiilor sale, Direcția de control și revizie este încadrată cu revizori-contabili și este organizată pe sectoare centrale și pe *servicii regionale de control și revizie.*

Controlul financiar intern este organizat atît în cadrul ministerelor, instituțiilor și organizațiilor centrale de stat și cooperatiste, cît și în unitățile din subordinea acestora. De asemenea, organe de control financiar intern au și sfaturile populare regionale și acelea ale orașelor de subordonare regională, precum și sfaturile populare raionale.

Controlul financiar intern din cadrul unităților centrale este subordonat fie locțiitorilor conducătorilor acestor unități, fie direcțiilor sau serviciilor de contabilitate ale instituțiilor sau organizațiilor centrale. La organele locale ale puterii de stat, controlul financiar intern este subordonat comitetelor executive ale sfaturilor populare respective. Corpul de control din ministere, instituții și organizații centrale este format din revizori-contabili cu pregătirea necesară efectuării muncii de control și revizie. Atribuțiile controlului financiar intern din cadrul ministerelor constau, pe de o parte, în coordonarea muncii de control a tuturor unităților subordonate, iar pe de altă parte, în verificarea întregii activități a acestor unități pe următoarele obiective principale: apărarea integrității avutului obștesc, întărirea spiritului de legalitate în unitățile supuse controlului, îmbunătățirea situației financiare a acestora, îndeplinirea integrală și ritmică a sarcinilor de producție, creșterea productivității muncii, reducerea prețului de cost etc.

Organele de control financiar intern din cadrul sfaturilor populare au sarcina să verifice execuția bugetară a sfaturilor populare direct subordonate, activitatea întreprinderilor locale, precum și aceea a stațiunilor de mașini și tractoare.

Se subliniază că sarcina de bază și obiectivul central al controlului financiar intern îl constituie controlul gestiunilor, scopul asigurării integrității avutului obștesc, celelalte obiective verificîndu-se pe măsura necesităților și pe perioadele stabilite de unitățile verificatoare.

După cum s-a mai arătat, controlul financiar intern este organizat nu numai în ministere și instituții centrale, ci și în

unitățile aflate în subordinea acestora. Astfel, întreprinderile și organizațiile economice cu evidența contabilă proprie, și în unele cazuri chiar unitățile care nu au evidență contabilă proprie, au cîte un serviciu de control financiar intern, încadrat cu unul sau mai mulți revizori-contabili. Pentru creșterea eficienței și autorității controlului financiar intern, acesta se află în subordinea directă a conducătorului unității respective. În unitățile cooperatiste (gospodării agricole colective, cooperative meșteșugărești etc.), controlul financiar intern este exercitat de către o comisie de revizie aleasă de adunarea generală și subordonată acesteia.

Organele de control financiar intern au sarcina să asigure, în cadrul unităților respective, o strictă disciplină de plan și financiară, să preîntîmpine și să descopere orice pagube aduse avutului obștesc și să tragă la răspundere pe cei vinovați.

Atenția controlului financiar intern trebuie îndreptată asupra sectoarelor și operațiilor unde sînt mai frecvente abaterile, și anume asupra gestiunilor materiale și bănești, operațiilor de decontare etc. Controlul financiar intern are de asemenea sarcini legate de activitatea economică a întreprinderilor, și anume: descoperirea și mobilizarea rezervelor interne în vederea reducerii prețului de cost, folosirea rațională a mijloacelor de producție, respectarea consumurilor specifice, îndeplinirea în bune condiții a planurilor economice, dezvăluirea lipsurilor în sectoarele rămase în urmă și luarea de măsuri pentru îndreptarea situației etc. Influența controlului exercitat asupra activității întreprinderii depinde de modul de pregătire și de desfășurare a acțiunii de control, precum și de gradul de valorificare a constatărilor și concluziilor la care s-a ajuns în urma controlului.

Pregătirea controlului constă în documentarea și studierea de către revizorii-contabili a problemelor ce urmează a fi controlate. Tot în faza de pregătire, revizorii-contabili întocmesc programul de control în care se prevăd problemele ce fac obiectul reviziei.

Desfășurarea propriu-zisă a controlului constă în verificarea temeinică și multilaterală a documentelor privind operațiile efectuate pe o anumită perioadă.

Pentru lichidarea deficiențelor constatate în timpul controlului, conducerea unității verificate elaborează planuri de măsuri în care se prevăd sarcini concrete de înlăturare a lipsurilor, termene precise și persoanele care răspund de aducerea la îndeplinire a măsurilor propuse.

Constatările și concluziile controlului se consemnează într-un proces-verbal. Acesta nu trebuie să se limiteze la relatarea aspectelor negative, ci să arate cauzele deficiențelor și să stabilească persoanele vinovate.

Procesele-verbale de control privind fapte de natură penală se înaintează procuraturii în termenul legal.

§ 5. Organizarea expertizei contabile judiciare în R.P.R.

Expertiza contabilă judiciară poate fi considerată ca una din funcțiile importante ale evidenței contabile, cu ajutorul căreia se reconstituie pe baza datelor evidenței anumite fapte economice petrecute, privind activitatea inculpaților pe timpul cît aceștia au avut în sarcina lor administrarea, într-un fel sau altul, a unei părți din avutul obștesc. Ea reprezintă una din căile principale prin care evidența contabilă socialistă contribuie la apărarea integrității proprietății socialiste și la întărirea legalității populare.

În capitalism, expertiza contabilă este folosită în diverse moduri în scopul apărării proprietății private și a intereselor claselor exploatatoare. Ascunderea situației reale, înșelarea oamenilor muncii, denaturările și falsificările constituie particularități ale expertizei contabile în capitalism.

În socialism, rolul și sarcinile expertizei contabile sînt precis delimitate. Din acest punct de vedere, prezintă importanță practică cunoașterea deosebirii dintre revizie și control, pe de o parte, și expertiza contabilă, pe de altă parte. Revizia și controlul sînt activități de natură administrativă, cu caracter permanent, care constau în verificarea parțială sau totală a activității întreprinderilor, organizațiilor sau instituțiilor, în scopul constatării modului cum este gospodărit avutul obștesc de către unitățile respective.

Revizia și controlul sînt premergătoare proceselor penale și faptelor supuse cercetării, ele îmbrățișînd întregul complex al activității economice și avînd ca obiectiv principal descoperirea abuzurilor, furturilor și delapidărilor din avutul obștesc.

În schimb, expertiza contabilă judiciară este o activitate care se desfășoară în cadrul unui litigiu sau proces început și are ca obiect cercetarea exactității unui anumit fapt deja constatat și consemnat, dar a cărui elucidare completă nu poate fi făcută de organul de cercetare sau de judecată fără sprijinul expertului contabil.

Din aceasta se desprinde concluzia că rolul expertizei contabile judiciare nu-l constituie descoperirea abuzurilor, delapidărilor şi furturilor, ci stabilirea mărimii reale a pagubei aduse avutului obştesc, precum şi exactitatea învinuirii aduse acuzaţilor. Bineînţeles că dacă în timpul efectuării expertizei contabile judiciare se descoperă cazuri de încălcare a legalităţii populare, nedescoperite de revizie şi control, expertul contabil este obligat să sesizeze aceste cazuri organelor de cercetare.

În ţara noastră s-a dat o nouă organizare expertizei contabile judiciare, avînd ca obiectiv transformarea acesteia într-un instrument puternic de apărare a avutului obştesc şi de întărire a legalităţii populare.

Organizarea, îndrumarea şi controlul metodologic al efectuării expertizelor contabile judiciare în R.P.R. cad în sarcina Ministerului Finanţelor, prin Direcţia raţionalizării şi a evidenţei contabile. În cadrul acestei direcţii funcţionează *Biroul central de expertize contabile judiciare*. În competenţa acestui birou intră următoarele sarcini principale : elaborarea actelor normative şi a indicaţiilor metodologice privind efectuarea expertizei contabile ; elaborarea măsurilor de îmbunătăţire a calităţii muncii de expertiză contabilă şi de ridicare a calificării experţilor contabili ; evidenţa experţilor contabili pe întreaga ţară etc.

Pe lîngă Biroul central de expertize contabile judiciare funcţionează un *consiliu metodologic*, format din experţi contabili de înaltă calificare, precum şi din reprezentanţi ai Ministerului Justiţiei, ai Procuraturii Generale şi ai Arbitrajului de Stat. Acest consiliu se ocupă cu rezolvarea problemelor de principiu, precum şi cu elaborarea metodelor şi dispoziţiilor normative privind munca de expertiză contabilă.

Pe lîngă comitetele executive ale sfaturilor populare regionale şi Comitetul Executiv al Sfatului Popular al Capitalei, funcţionează cîte un *birou local de expertize contabile judiciare*. Activitatea birourilor locale este strîns legată de munca concretă de expertiză contabilă, judiciară, pe linia desfăşurării şi controlului acesteia în raza teritorială respectivă.

Astfel, birourile locale colaborează strîns cu organele judiciare, cu cele ale Procuraturii, Arbitrajului de Stat, Miliţiei etc., recomandînd, la cererea acestor organe, experţi în vederea efectuării expertizelor.

În atribuţia birourilor locale de expertize contabile judiciare intră, de asemenea, controlul rapoartelor de expertiză întocmite de experţii contabili, înainte ca acestea să fie predate

organului beneficiar. În afară de biroul central și de birourile locale mai există și *birouri interraionale de expertize contabile judiciare*. Acestea funcționează pe lîngă comitetele executive ale anumitor sfaturi populare raionale. Ele sînt subordonate direct biroului local regional și au aceleași atribuții ca și biroul local, cu deosebirea că sfera lor de activitate se extinde numai asupra raioanelor pe care le deservesc.

Expertul contabil este un specialist în domeniul muncii de evidență contabilă, căruia i s-a recunoscut această calitate de către Ministerul Finanțelor, în urma trecerii examenului de expert contabil.

Calitatea de expert contabil nu poate fi valorificată de cel în drept în alte ocazii decît în acelea pentru care a fost solicitat în mod oficial și numai cu respectarea dispozițiilor legale privind expertiza contabilă judiciară.

Pentru exercitarea în bune condiții a atribuțiilor sale, expertul contabil trebuie să posede cunoștințe temeinice, teoretice și practice, nu numai de evidență contabilă, ci și din domeniul economic și juridic. Numai în aceste condiții el poate supune cazul în speță unei cercetări și interpretări competente și poate ajunge la concluzii corecte și științific fundamentate. Este, de asemenea, necesar ca expertul contabil să îmbine în întreaga sa activitate competența profesională cu un înalt spirit de probitate și obiectivitate, ferindu-se de orice aprecieri care intră în competența instanțelor judecătorești sau a organelor de cercetare. Cunoașterea de către expertul contabil a drepturilor și a obligațiilor ce îi revin, potrivit dispozițiilor legale, dă acestuia posibilitatea să se încadreze în limitele sferei sale de activitate și să efectueze expertiza contabilă potrivit regulilor stabilite. Expertul contabil are dreptul — cu aprobarea organului care a dispus efectuarea expertizei — să ia cunoștință de întreg materialul care este necesar pentru cunoașterea cazului supus expertizei și a împrejurărilor în care acesta s-a produs.

Tot cu aprobarea beneficiarului expertizei, expertul contabil are dreptul să asiste la lămuririle pe care le dau judecătorului sau anchetatorului penal inculpații și martorii în legătură cu întrebările puse acestora de către expertul contabil.

Atunci cînd este necesar, expertul contabil are dreptul să ceară, prin organul care l-a numit, completarea dosarului cu noi materiale, efectuarea reviziei de fond sau aducerea la zi a evidenței contabile, fără să participe la nici una din aceste lucrări.

Dintre obligaţiile ce revin expertului contabil se menţionează : prezentarea acestuia la invitaţia organelor de judecată sau de cercetare pentru examinarea şi ridicarea documentelor privitoare la obiectul expertizei ; efectuarea expertizei cu respectarea tuturor dispoziţiilor legale ; menţinerea expertului contabil în limita atribuţiilor sale.

Expertul contabil este, de asemenea, obligat să întocmească în termenul fixat raportul de expertiză, în care să consemneze concluziile sale asupra faptului cercetat, să supună acest raport spre verificare biroului local de expertize contabile judiciare.

Beneficiari ai expertizei contabile pot fi organele justiţiei, Procuraturii, Miliţiei, Arbitrajului de Stat etc. Aceste organe formulează şi obiectul expertizei, adică întrebările la care trebuie să răspundă expertul contabil.

În munca de efectuare a unei expertize contabile se disting trei etape principale.

Prima etapă constă în cercetarea de către expertul contabil a materialului pus la dispoziţia sa de către organul care a dispus expertiza, în scopul edificării asupra faptului ce constituie obiectul expertizei şi a împrejurărilor în care acest fapt s-a produs.

Cea de-a doua etapă constă în cercetarea obiectivă a documentelor şi a datelor evidenţei contabile în scopul găsirii răspunsului just cu privire la fondul problemei puse de beneficiarul expertizei.

Expertul contabil poate folosi, cu respectarea anumitor condiţii şi alte izvoare documentare, ca, de exemplu : procesele-verbale ale revizorilor-contabili, lămuririle date judecătorului de inculpaţi şi martori, precum şi concluziile expertizelor grafice sau tehnice.

Etapa a treia a muncii de expertiză contabilă judiciară o constituie întocmirea raportului de expertiză. Acest raport se întocmeşte cu respectarea anumitor condiţii privitoare la ordinea de expunere a materialului şi a conţinutului acestuia. El trebuie să reflecte rezultatele reale ale cercetării expertului contabil, expuse clar, sistematic şi argumentate pe baza documentelor şi a datelor evidenţei contabile.

Raportul de expertiză contabilă constituie probă în justiţie şi contribuie, alături de celelalte dovezi, la elucidarea definitivă a faptelor, la formarea convingerii judecătorului şi la pronunţarea sentinţei.

De aceea, un raport de expertiză de nivel scăzut, cu date insuficiente pentru clarificarea problemelor şi cu concluzii nefundamentate nu contribuie la stabilirea adevărului, necesită completări şi determină întîrzieri în judecarea proceselor.

Pentru a se înlătura aceste deficienţe, rapoartele de expertiză se depun în prealabil la birourile locale de expertize contabile judiciare, care le verifică din punct de vedere calitativ, dispun completarea lor, dacă este cazul, şi numai după aceea le predau organelor beneficiare.

CUPRINSUL

	Pag.
Capitolul I. **Evidența economică și formele ei**	5
§ 1. Noțiuni de bază privind evidența economică	5
§ 2. Importanța și sarcinile evidenței economice socialiste. Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească	8
§ 3. Etaloanele de evidență	11
a) Etalonul natural	12
b) Etalonul bănesc	12
c) Etalonul muncă	13
§ 4. Formele evidenței economice	13
a) Evidența tehnic-operativă	14
b) Evidența statistică	15
c) Evidența contabilă	15
Capitolul II. **Obiectul evidenței contabile în socialism**	26
§ 1. Noțiuni generale privind obiectul evidenței contabile	26
§ 2. Fundamentarea și definirea obiectului evidenței contabile socialiste	27
Capitolul III. **Intreprinderea socialistă și mijloacele economice ale acesteia**	35
§ 1. Noțiuni generale privind întreprinderea socialistă	35
a) Clasificarea întreprinderilor socialiste	40
b) Structura organizatorică a întreprinderii	42
c) Verigile superioare ale întreprinderii	44
§ 2. Mijloacele economice ale întreprinderilor și sursele acestor mijloace	45
a) Mijloacele fixe	48
b) Mijloacele circulante	57
c) Sursele mijloacelor economice	73
Capitolul IV. **Metoda evidenței contabile**	77
§ 1. Noțiuni de bază privind metoda	77
§ 2. Procedeele metodei evidenței contabile	81
Capitolul V. **Documentele de evidență**	84
§ 1. Noțiunea și importanța documentelor	84
§ 2. Conținutul și modul de întocmire a documentelor	86
§ 3. Tipizarea documentelor	89
§ 4. Clasificarea documentelor	90
§ 5. Verificarea documentelor	93

Pag.

§ 6. Circulaţia documentelor 95
§ 7. Clasarea şi păstrarea documentelor 97

Capitolul VI. **Evaluarea** 100
§ 1. Necesitatea şi importanţa evaluării în economia socialistă . 100
§ 2. Forme de evaluare folosite de evidenţă contabilă socialistă . 103

Capitolul VII. **Bilanţul ca procedeu de generalizare a datelor de evidenţă contabilă** 112
§ 1. Generalizarea datelor contabile cu ajutorul evidenţei contabile 112
§ 2. Particularităţile structurii bilanţului determinate de formele de proprietate şi de specificul ramurilor economice 117
§ 3. Superioritatea bilanţului întreprinderilor socialiste faţă de bilanţurile întreprinderilor capitaliste 118
§ 4. Modificările bilanţului determinate de operaţiile economice 121

Capitolul VIII. **Contul şi dubla înregistrare** 129
§ 1. Noţiunea de cont, forma şi structura lui 129
§ 2. Regulile de funcţionare a conturilor 140
§ 3. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor 149
§ 4. Analiza contabilă a operaţiilor economice. Formula contabilă 153
§ 5. Conturile sintetice şi analitice. Legătura dintre ele 160

Capitolul IX. **Clasificarea, conţinutul şi funcţia conturilor** 168
§ 1. Noţiunea, principiile şi importanţa clasificării 168
§ 2. Clasificarea conturilor după conţinutul economic şi funcţia lor contabilă. 169
§ 3. Conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor . . . 185
a) Dotarea întreprinderii cu mijloace economice 187
b) Aprovizionarea întreprinderii cu materii şi materiale . . 192
c) Transformarea mijloacelor economice în cadrul procesului de producţie 202
d) Obţinerea de produse finite din procesul de fabricaţie . 229
e) Calcularea preţului de cost 234
f) Expedierea către cumpărători a produselor finite. Cheltuielile ocazionate de desfacerea produselor. Creditele pe documente depuse spre încasare 246
g) Încasarea de la clienţi a contravalorii produselor vîndute (realizarea produselor) 252

Capitolul X. **Balanţele de verificare** 263
§ 1. Rolul şi funcţiile balanţei de verificare 263
§ 2. Felurile şi formele balanţelor de verificare 264
a) Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi 268
b) Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi 269
c) Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi. 271
d) Balanţa de verificare şah 274
e) Balanţa de verificare a conturilor analitice 276

Capitolul XI. **Calculaţia preţului de cost** 282
§ 1. Noţiunea şi importanţa calculaţiei preţului de cost 282
§ 2. Principiile de bază ale calculaţiei preţului de cost 284
§ 3. Felurile calculaţiei 287

Capitolul XII. **Inventarierea** 289
§ 1. Noţiunea şi importanţa inventarierii 289
§ 2. Felurile inventarierii 294

Pag.

§ 3. Principalele condiţii pe care trebuie să le îndeplinească inventarierea 296
§ 4. Principalele faze ale inventarierii 297

Capitolul XIII. **Darea de seamă** 304
§ 1. Noţiunea şi importanţa dării de seamă 304
§ 2. Felurile dărilor de seamă 310
§ 3. Condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească dările de seamă şi factorii care influenţează nivelul calitativ al acestora . . 314
§ 4. Conţinutul şi structura dării de seamă contabile 316
§ 5. Bilanţul contabil. Conţinutul şi structura sa 318
§ 6. Principalii factori care condiţionează realitatea conţinutului bilanţului 321
§ 7. Principiile de bază privitoare la întocmirea bilanţului anual 324
§ 8. Bilanţul, principala sursă de cunoaştere a situaţiei financiare a întreprinderii 328
§ 9. Alte componente ale dării de seamă contabile 334
§ 10. Raportul explicativ al dării de seamă contabile 337
§ 11. Prezentarea dărilor de seamă, verificarea, analiza şi centralizarea lor de către unităţile tutelare 338

Capitolul XIV. **Registrele şi formele de evidenţă contabilă** 342
§ 1. Registrele folosite de evidenţa contabilă 342
a) Felurile registrelor 342
b) Tehnica înregistrării operaţiilor în registrele de evidenţă contabilă. 350
§ 2. Formele de evidenţă contabilă 354

Capitolul XV. **Bazele organizării evidenţei contabile** 374
§ 1. Importanţa şi sarcinile organizării evidenţei contabile . . . 374
§ 2. Organizarea evidenţei contabile în Republica Populară Romînă 376
a) Conducerea metodologică a evidenţei contabile în R.P.R. 376
b) Organizarea şi conducerea evidenţei contabile în cadrul întreprinderilor 378
§ 3. Mecanizarea lucrărilor de evidenţă contabilă 384
§ 4. Organizarea controlului financiar în R.P.R. 388
§ 5. Organizarea expertizei contabile judiciare în R.P.R. . . . 391